Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2080 (05/10/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 56.1.e) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta el tipo impositivo aplicable en el IGIC a la importación de bisutería de metal común chapado o bañado en oro o plata.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Tributa al tipo incrementado del 15 por ciento la importación de bisutería chapada o bañada en oro, plata, platino, rodio o paladio.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta el tipo impositivo aplicable en el IGIC a la importación de bisutería de metal común bañado o chapado en oro o plata.

SEGUNDO.- Para una correcta interpretación de las normas tributarias, debemos atender a los criterios interpretativos comúnmente admitidos en Derecho, conforme a lo expuesto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual dispone que *"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil",* precepto este que establece que *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".*

La Real Academia Española de la Lengua (RAE) define a la bisutería como "*Industria que produce objetos de adorno, hecho de materiales no preciosos*". Como veremos, esta definición no es trasladable de forma completa a la normativa fiscal.

A título de ejemplo, el artículo 59.2.5º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, regulador de los bienes excluidos del régimen especial del recargo de equivalencia, dispone (el subrayado es nuestro):

> *"2. En ningún caso será de aplicación este régimen especial en relación con los siguientes artículos o productos:*
> *(...)*
>
> *5.º Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, así como la bisutería fina que contenga piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado.*
>
> *A los efectos de este Impuesto se considerarán piedras preciosas, exclusivamente, el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.*
>
> *Se exceptúan de lo dispuesto en este número:*
>
> *a) Los objetos que contengan oro o platino en forma de bañado o chapado con un espesor inferior a 35 micras.*
>
> *(...)"*

Si acudimos a la normativa del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), concretamente al Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, concretamente a las notas del epígrafe 619.3 Comercio al por mayor de metales preciosos, artículos de joyería, bisutería y de relojería, se indica (el subrayado es nuestro):

> *"Nota: Los sujetos pasivos que realicen el comercio al por mayor de bisutería ordinaria exclusivamente, entendiendo por tal la que no incorpore metales o piedras preciosas ni perlas, tributarán al 50 por 100 de la cuota anterior. (...)"*

A mayor abundamiento, en el grupo 32.13 Fabricación de artículos de bisutería y artículos similares de la Nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea (en adelante NACE Rev.2), se considera bisutería a los siguientes productos:

- anillos, pulseras, collares y artículos similares de joyería fabricados de metales comunes chapados con metales preciosos
- artículos de joyería que contienen piedras de imitación, como gemas y diamantes de imitación, y similares

Derivado de lo expuesto, el concepto de bisutería de la RAE se asemeja al de bisutería ordinaria pero no acoge a la denominada bisutería fina. En cualquier caso, es importante para la resolución de la presente consulta resaltar que el contener un objeto de adorno metales preciosos en forma de chapado o bañado no le impide disponer de la consideración de bisutería.

La contestación a la presente consulta también requiere un análisis histórico de la tributación de la importación de la bisutería en el ámbito de los tributos derivados del especial Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Señala la exposición de motivos de la Ley 20/1991 "S*e crea el Impuesto General Indirecto Canario, con el fin de racionalizar, simplificar y unificar la actual imposición indirecta representada por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Arbitrio Insular sobre el Lujo, manteniendo las especificidades del Régimen Fiscal tradicional de las islas de forma compatible con la profundización de la integración de Canarias en las políticas de la Comunidad Europea*."

La disposición derogatoria de la Ley 20/1991 suprimió el citado Arbitrio Insular sobre el Lujo, pero la finalidad de este tributo de gravar las adquisiciones de bienes que se entendían suntuarios se trasladó a la regulación del IGIC, concretamente a su Anexo III de la Ley 20/1991 que regulaba las operaciones sujetas al tipo incrementado del 24 por ciento.

La determinación de los bienes cuya importación o entrega tributaba al tipo incrementado del 24 por ciento, se realizó con base a los productos cuya adquisición estaba sujeta al Arbitrio Insular sobre el Lujo y se relacionaban en la Ordenanza para la Exacción del Arbitrio Insular sobre el Lujo aprobada por Resolución del Ministerio de Hacienda de 27 de marzo de 1981 (en adelante, Ordenanza).

La regulación de este Arbitrio, concretamente el artículo 24.Dos.A) de la Ley 30/1972, disponía que "*No podrá someterse al arbitrio ningún producto que no esté sujeto al Impuesto estatal sobre el Lujo*."; es decir, los productos cuya adquisición tributaba por el Arbitrio derivaban de los sujetos al Impuesto estatal sobre el Lujo.

Si se analiza los bienes relacionados en su Ordenanza con la relación de bienes sujetos al Impuesto estatal sobre el Lujo, se advierte su simetría; de este modo, el artículo veinte del Real Decreto Legislativo 875/1981, de 27 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre el Lujo, disponía (el subrayado es nuestro):

> *"Artículo veinte. Joyería, platería, relojería y bisutería.*
> *A) Hecho imponible.*
>
> *Están sujetas al Impuesto las adquisiciones de:*
>
> *a) Joyas, alhajas, perlas naturales o cultivadas, piedras preciosas, objetos de oro, plata o platino y damasquinados, así como la bisutería fina que contenga metales preciosos (oro, plata o platino), piedras finas de imitación calibradas.*
>
> *b) Bisutería no comprendida en el apartado anterior y perlas de imitación.*
>
> *c) Relojes de bolsillo, pulsera, sobremesa, pie, pared, etc., no comprendidos en el apartado a) anterior o en el artículo veintitrés de este texto refundido.*
>
> *(...)"*

Por otra parte, el artículo 24 de la Ordenanza para la Exacción del Arbitrio Insular sobre el Lujo, disponía (el subrayado es nuestro):

> *"Artículo 24.º Joyería, platería, bisutería y relojería.*
> *A) Hecho imponible.*
>
> *Están sujetas al Arbitrio las adquisiciones de:*
>
> *a) Joyas, alhajas, perlas naturales o cultivadas, piedras preciosas, objetos de oro, plata o platino y demás quinados, así como la bisutería fina que contenga metales preciosos (oro, plata y platino) y las piedras finas de imitación calibradas.*
>
> *A estos efectos tendrán la consideración de damasquinados las piezas o chapas de hierro sobre las, que se hayan realizado incrustaciones, láminas o hilos de oro de un espesor superior a cuatro micras.*
>
> *Las indicadas piezas tendrán la consideración de bisutería ordinaria cuando el espesor de las láminas o hilos de oro objeto de incrustación sea igual o inferior a cuatro micras.*
>
> *b) Bisutería no comprendida en el apartado anterior y perlas de imitación.*
>
> *A estos efectos, se entenderá por bisutería fina la que contenga metales preciosos (oro, plata o platino) incluso la que utilice estos metales en forma de chapado. La bisutería restante tendrá la consideración de ordinaria aún cuando contenga baños de metales*

preciosos (dorados o plateados) o lleve adosado alguna perla de imitación. En estas mismas condiciones se estimarán también gravados como bisutería ordinaria aquellos artículos u objetos que indistintamente puedan adaptarse en su utilización como adorno personal o con otros fines utilitarios o de ornato que no se hallen comprendidos en otros epígrafes de las tarifas de esta Ordenanza."

Comprobamos que la bisutería, tanto la fina como la ordinaria, formaba parte del ámbito objetivo del hecho imponible del Impuesto sobre el Lujo y del Arbitrio Insular sobre el Lujo.

El legislador estatal al aprobar la relación de bienes cuya importación o entrega tributaba al tipo incrementado del IGIC, siguió la pauta, no en su totalidad, de acoger a los bienes cuya adquisición tributaba por el Arbitrio Insular sobre el Lujo, que a su vez procedía de los bienes sujetos al Impuesto estatal sobre el Lujo; de este modo, el Anexo III de la Ley 20/1991 presentaba la siguiente redacción:

"1. El tipo impositivo incrementado del 24 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario, se aplicará a las operaciones que tengan por objeto entregas, arrendamientos o importaciones de los bienes siguientes:

(...)

1.4. Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, así como la bisutería fina que contengan piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sean en forma de bañado o chapado.

(...)"

Respecto a la bisutería, comprobamos que solo acoge a la bisutería fina, a distinción del Arbitrio Insular sobre el Lujo que era aplicable a la bisutería en general. Nuevamente debe destacarse el matiz de que se considera bisutería aunque los metales preciosos sean contenidos en forma de bañado o chapado.

El tipo incrementado del 24 por ciento nunca llegó a aplicarse (hay que recordar que el IGIC comenzó a exigirse desde el día 1 de enero de 1993), salvo para operaciones relativas a la producción, distribución y cesión de derechos de las películas cinematográficas para ser exhibidas en las salas «X», así como la exhibición de las mismas.

Conforme a la disposición adicional tercera de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, con efecto desde el día 1 de enero de 1993, el Anexo III de la Ley 20/1991 quedó circunscrito a las operaciones reseñadas en el párrafo anterior y se modificó el Anexo II en lo siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"El tipo impositivo incrementado del 12 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario se aplicará a las operaciones que tengan por objeto entregas, arrendamientos o importaciones de los bienes siguientes:

(...)

i) 1. Las joyas y alhajas elaboradas total o parcialmente con oro, sin incorporación de platino, piedras preciosas, ni perlas naturales, cuya contraprestación por unidad no exceda de 100.000 pesetas, así como las monedas conmemorativas de curso legal y damasquinados,alhajas y objetos de plata, así como la bisutería fina que contenga oro, la bisutería fina que contenga plata, la bisutería ordinaria y las perlas de imitación.

2. Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, así como la bisutería fina que contengan piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado.

(...)

No se incluyen en el párrafo anterior:

a) Los objetos que contengan oro o platino en forma de bañado o chapado con un espesor inferior a 35 micras.

(...)"

Con el comienzo de la aplicación del IGIC (1 de enero de 1993), se gravó al tipo incrementado tanto la bisutería fina como la ordinaria, pero de manera inconexa y, en ocasiones, sorprendente; de esta manera, mientras tributaba en todo caso al tipo incrementado la bisutería ordinaria, la fina chapada en oro o platino únicamente tributaba a dicho tipo cuando el espesor de tales metales era igual o superior a 35 micras. A todo ello hay que añadir que la bisutería que contuviese un baño o chapado en plata en todo caso estaba sujeta, su entrega o importación, al tipo incrementado.

Esta situación, que hemos denominado inconexa y sorprendente, tuvo una corta existencia; en efecto, el Anexo II de la Ley 20/1991 fue modificado, con efectos desde el día 27 de mayo de 1993, por el artículo cuarto del Real Decreto Ley 7/1993, de 21 de mayo, de medidas urgentes de adaptación y modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, del Impuesto General Indirecto Canario, del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias y de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, quedando redactado del modo siguiente (el subrayado es nuestro):

"*El tipo impositivo incrementado del 12 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario se aplicará a las operaciones que tengan por objeto entregas, arrendamientos o importaciones de los bienes siguientes:*

(...)

9.º Joyas, alhajas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales, cultivadas y de imitación, objetos elaborados total o parcialmente con oro, plata o platino, las monedas conmemorativas de curso legal, los damasquinados y la bisutería.

No se incluyen en el párrafo anterior:

(...)"

El legislador elimina toda la casuística y hace tributar al tipo incrementado del 12 por ciento a toda la bisutería, sea fina u ordinaria, sin singularidad alguna.

Con efectos desde el día 1 de julio de 2012 y en uso de la atribución normativa contemplada en la disposición adicional octava de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, la Comunidad Autónoma de Canarias reguló los tipos impositivos del IGIC a través de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012.

El Anexo II de la Ley 20/1991 fue derogado, con efecto desde el día 1 de julio de 2012, por el artículo 17.Nueve de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

El artículo 56.1.e) de la Ley 4/2012 estableció la aplicación del tipo incrementado a la entrega o importación de:

"e) Joyas, alhajas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro, plata y platino, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, así como las monedas conmemorativas de curso legal y los damasquinados.

(...)"

Este número e) fue modificado por el artículo 3.Siete de la Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias. quedando redactado del modo siguiente:

"e) Joyas, alhajas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro, plata, platino, rodio, paladio, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, así como las monedas conmemorativas de curso legal y los damasquinados.

(...)"

Comprobamos que desde el día 1 de julio de 2012 desaparece la mención a bisutería y la modificación operada a través de la Ley 9/2014 se limitó a incorporar como metales preciosos al rodio y al paladio.

Llegados a este punto, cabría dos interpretaciones, a saber:

- Que desde el día 1 de julio de 2012 en ningún caso la bisutería, aunque esté chapada o bañada en metales preciosos, tributa al tipo incrementado, actualmente al 15 por ciento. En

definitiva, ni la bisutería fina ni la ordinaria se encontraría dentro del ámbito de aplicación del tipo incrementado.

- Que desde el día 1 de julio de 2012 se excluye la bisutería salvo que tuviera la naturaleza de objeto elaborado total o parcialmente con metales preciosos, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas.

Nos inclinamos por esta segunda opción. Si se pretendiese excluir a la bisutería se hubiera señalado expresamente la misma. Entendemos que, por ejemplo, nada impide que un pendiente o un anillo elaborado parcialmente con oro tribute al tipo incrementado su entrega o importación.

Desde el día 27 de mayo de 1993 hasta el día 30 de junio de 2012, era evidente que el legislador pretendía gravar al tipo incrementado la entrega o importación de la bisutería, con independencia de su composición.

Desde 1 de julio de 2012 desaparece la mención expresa a la bisutería, pero ello no implicó que automáticamente toda importación o entrega de bisutería pasara al tipo general. En efecto, aquella bisutería elaborada con oro, plata, platino, rodio, paladio, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, seguía tributando al tipo incrementado; solo tributa al tipo general la importación o entrega de bisutería no elaborada con los productos citados.

Lo que pretendió el legislador canario, por un principio de justicia tributaria, es adecuar la tributación de la entrega o importación de la bisutería ordinaria a su verdadera naturaleza no suntuaria, excluyéndola del tipo incrementado.

Cierto es que el legislador canario hubiera podido hacer constar expresamente que solo tributan al tipo incrementado las operaciones relativas a la bisutería fina, pero le hubiera obligado a su definición en similares términos al de producto elaborado total o parcialmente con oro, plata, platino, rodio, paladio, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, lo que hubiera implicado, conociendo los antecedentes normativos que se han reseñado, introducir cierto grado de confusión.

El consultante hace mención a bisutería de metal común bañado o chapado en oro o plata. Dado que el oro y la plata son metales preciosos, la cuestión es decidir si el chapado o bañado supone un acto de elaboración parcial de un producto con metales preciosos, partiendo que el chapado o el bañado es el mismo proceso que permite cubrir un metal por otro, siendo la única diferencia en el espesor de su capa, superior en el chapado.

Para determinar si el chapado o bañado son actos del proceso de elaboración de un producto, consideramos apropiado acudir a la NACE Rev.2; de esta forma, en las notas explicativas de la Sección C Industria Manufacturera se expresa (el subrayado en nuestro):

> "*Observación: Los límites entre la industria manufacturera y los demás sectores del sistema de clasificación pueden resultar algo confusos. Como regla general, las actividades en la sección de la industria manufacturera consisten en la transformación de materiales en nuevos productos. Su resultado es un producto nuevo. Pero la*

definición de lo que constituye un producto nuevo puede resultar un poco subjetiva. A modo de aclaración, en la NACE se consideran actividades de la industria manufacturera las siguientes:

(...)

- galvanoplastia, chapado, tratamiento térmico de metales y pulido (véase 25.61);

(...)"

En el grupo 24.4 Producción de metales preciosos y de otros metales no férreos, se señala:

"*24.41 Producción de metales preciosos*

Esta clase comprende:

(...)

- la producción de chapados de plata sobre metales comunes

- la producción de chapados de oro sobre metales comunes o plata

- la producción de chapados de platino y de metales del grupo del platino sobre oro, plata o metales comunes

(...)"

Por otra parte, el grupo 25.6 Tratamiento y revestimiento de metales; ingeniería mecánica por cuenta de terceros, presenta la siguiente dicción (el subrayado es nuestro):

"*Este grupo comprende actividades generales para el tratamiento de metales, como el chapado, el revestimiento, el grabado, la perforación, el pulido, la soldadura, etc., que se realizan habitualmente por cuenta de terceros.*

25.61 Tratamiento y revestimiento de metales

Esta clase comprende:

- el chapado, la anodización, etc., de metales

(...)

Esta clase no comprende:

(...)

- el chapado de metales preciosos sobre metales comunes u otros metales (véanse 24.41, 24.42, 24.43, 24.44)"

En la división 32 Otras industrias manufactureras, se expone:

"*32.1 Fabricación de artículos de joyería, bisutería y similares*

Este grupo comprende la fabricación de artículos de joyería y de bisutería.

(...)

32.13. Fabricación de artículos de bisutería y artículos similares

Esta clase comprende:

- la fabricación de bisutería:

• anillos, pulseras, collares y artículos similares de joyería fabricados de metales comunes chapados con metales preciosos

• artículos de joyería que contienen piedras de imitación, como gemas y diamantes de imitación, y similares

(...)"

Parece claro que el chapado o bañado en metales preciosos de un objeto de metal común supone un acto de elaboración parcial con el metal precioso utilizado.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que tributa al tipo incrementado del 15 por ciento la importación de bisutería chapada o bañada en oro, plata, platino, rodio o paladio.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las Palmas de Gran Canaria, 5 de octubre de 2021
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García