Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA Nº 2051 (03/03/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 54.1.a) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta:

-En primer lugar, cuál es el medio más adecuado para determinar si un bien concreto deriva de una industria o actividad de las recogidas en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012.

-Y en segundo lugar, en relación a la entrega o importación de juguetes de plástico o de madera, si cuando el citado artículo 54.1.a) dispone la aplicación del tipo reducido del 3 por ciento a las entregas de productos derivados de, entre otras, la industria de materias plásticas o de la industria de la madera, implica que todos los bienes fabricados de plásticos o madera, su entrega o importación tributa a dicho tipo. En caso de que la respuesta negativa, cuál sería el tipo aplicable.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Para determinar si un bien está comprendido en alguna de las industrias o actividades a que refiere el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, resulta adecuado acudir a la estructura y explicaciones contenidas en la NACE Rev. 2.

- La aplicación del tipo reducido del 3 por ciento previsto en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, exige que el bien objeto de entrega o importación esté comprendido en alguna de las industrias o actividades que cita expresamente dicho precepto.

- El hecho de que el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 contemple, entre otras industrias, la de la madera o la de materias plásticas, no implica que todos los bienes fabricados de madera o de plástico tributen en su entrega o importación al tipo reducido del 3 por ciento. Solo tributarán aquellos bienes comprendidos, conforme a la NACE Rev.2, en la industria de las materias plásticas o en la industria de la madera.

- Los juguetes de madera o de plásticos no están comprendidos, respectivamente, en la industria de la madera o la de materias plásticas, por lo que no tributa su entrega o importación al tipo reducido del 3 por ciento. De acuerdo con el artículo 50.1.c) de la Ley 4/2012, resulta aplicable el tipo general del 7 por ciento.

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 - Fax: 922 922 381

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:

-En primer lugar, cuál es el medio más adecuado para determinar si un bien concreto deriva de una industria o actividad de las recogidas en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012.

-Y en segundo lugar, en relación a la entrega o importación de juguetes de plástico o de madera, si cuando el citado artículo 54.1.a) dispone la aplicación del tipo reducido del 3 por ciento a las entregas de productos derivados de, entre otras, la industria de materias plásticas o de la industria de la madera, implica que todos los bienes fabricados de plásticos o madera, su entrega o importación tributa a dicho tipo. En caso de que la respuesta negativa, cuál sería el tipo aplicable.

SEGUNDO.- El artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

"1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:

a) Los productos derivados de las industrias y actividades siguientes:

- Extracciones, preparación y aglomeración de combustibles sólidos y coquerías.

- Extracción y transformación de minerales radiactivos.

- Producción, transporte y distribución de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente, sin perjuicio de lo previsto en la letra r) del artículo 52.

- Extracción y preparación de minerales metálicos.

- Producción y primera transformación de metales, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52.

- Extracción de minerales no metálicos ni energéticos. Turberas.

- Industrias de productos minerales no metálicos, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52.

- Industria química, excepto los perfumes, aguas de perfume, extractos y los productos de cuidado personal y los productos cosméticos definidos en las letras m) y n) del artículo 2 del Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios.

- Fabricación de aceites y grasas animales.

- Sacrificio de ganado, preparación y conservas de carne.

- Industria textil.

- Industria del cuero.

- Industria del calzado y vestido y otras confecciones textiles.

- Industrias de la madera, corcho y muebles de madera, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52.

- Fabricación de pasta papelera.

- Fabricación de papel y cartón.

- Transformación de papel y el cartón, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52.

- Industrias de transformación del caucho y materias plásticas, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52."

No existe en la regulación legal ni en la reglamentaria del IGIC, un concepto de "*productos derivados de la industrias y actividades siguientes*", por lo que, para una correcta interpretación de las normas, debemos atender a los criterios interpretativos conforme a lo expuesto en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual dispone que *"En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."*.

Si analizamos el contenido del artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 comprobamos que la relación de industrias y actividades citadas en dicho precepto sigue la pauta de orden, estructura y denominación de la Nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea (NACE), o de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

La CNAE, que ha sido elaborada según las condiciones recogidas en la NACE, se limita a aprobar la estructura de las actividades económicas a nivel de sección, división, grupo y clase, sin mención de las actuaciones que comprende o no cada grupo y clase, ni notas explicativas.

Sin embargo, la NACE, además de la estructura de las actividades económicas, contiene notas explicativas a nivel de sección, división, grupo y, especialmente, a nivel de clase, con un gran desglose de actuaciones.

Veamos lo que hemos expuesto a través de un ejemplo: división 10 Industria de la alimentación, grupo 10.1 Procesado y conservación de carne y elaboración de productos cárnicos y clase 10.11 Procesado y conservación de carne:

La CNAE se limita al siguiente contenido:

10 ***Industria de la alimentación***

10.1 ***Procesado y conservación de carne y elaboración de productos cárnicos***

10.11 ***Procesado y conservación de carne***

La NACE Rev. 2 presenta el siguiente contenido explicativo:

"***10 Industria de la alimentación***

Esta división comprende la transformación de los productos de la agricultura, la silvicultura y la pesca en alimentos para las personas y animales, así como la producción de diversos productos intermedios que no constituyen exactamente productos alimenticios. La actividad con frecuencia genera productos asociados de mayor o menor valor (como pieles procedentes de mataderos, o tortas de aceite, de la producción de aceite).

La presente división se organiza por actividades relacionadas con distintos tipos de productos: carne, pescado, frutas y hortalizas, grasas y aceites, productos lácteos, productos de molinería, , otros productos alimenticios y productos para la alimentación animal. La producción puede realizarse por cuenta propia o por cuenta de terceros, como la matanza por encargo.

Esta división no comprende la preparación de comidas aptas para su consumo inmediato, como la que se realiza en restaurantes.

Determinadas actividades se consideran pertenecientes a la industria manufacturera (por ejemplo, las efectuadas en panaderías, pastelerías y establecimientos de productos cárnicos etc., que venden su propia producción), aunque se realice venta al por menor de los productos en el establecimiento de los productores. Sin embargo, cuando la elaboración es mínima y no da como resultado una verdadera transformación, la unidad se clasifica como comercio al por mayor o comercio al por menor en la sección G.

La preparación de alimentos para el consumo inmediato en el establecimiento, se clasifica en la división 56 (Servicios de comidas y bebidas).

La producción de productos para la alimentación de animales a partir de residuos o subproductos de los mataderos se clasifica en 10.9, mientras que la transformación de residuos de productos alimenticios y bebidas en materia prima secundaria se clasifica en 38.3, y la eliminación de residuos de productos alimenticios y bebidas, en 38.21.

10.1 Procesado y conservación de carne y elaboración de productos cárnicos

10.11 Procesado y conservación de carne

Esta clase comprende:
- la explotación de mataderos dedicados al sacrificio, la preparación o el empaquetado de carne: de vaca, cerdo, cordero, conejo, camello, etc.;
- la producción de carne fresca, refrigerada o congelada, en canal;
- la producción de carne fresca, refrigerada o congelada, en piezas.
Esta clase comprende también:
- el sacrificio y el tratamiento de ballenas en tierra o en embarcaciones especializadas;
- la producción de pieles procedentes de mataderos;
- la obtención de manteca de cerdo y otras grasas comestibles de origen animal;
- el tratamiento de despojos de animales;
- la producción de lana apelambrada.
- el secado de orejas de cerdo (NUEVO)
- la producción de grasa comestible, a partir de los residuos de matadero (NUEVO)
Esta clase no comprende:
- la extracción de grasas comestibles de aves (véase 10.12);
- el empaquetado de carne (véase 82.92).”

Por todo ello, y para determinar si un bien o producto deriva de alguna de las industrias o actividades mencionadas en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, este centro directivo considera adecuado acudir a la NACE Rev.2.

La expresión “*productos derivados de las industrias y actividades siguientes*” contenida en el primer párrafo del artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, debe entenderse en el sentido de que la entrega de un bien concreto tributa al tipo reducido del 3 por ciento si su fabricación o elaboración está comprendida en una de las industrias o actividades citadas en el mencionado artículo 54.1.a); dicho de otra forma, y referido a los juguetes de plástico o de madera objeto de consulta, su entrega o importación tributaría al citado tipo reducido si se trataran de bienes comprendidos, respectivamente, en la industria de materias plásticas o en la industria de la madera, o en cualquier otra industria o actividad contenida en el citado precepto.

Si el legislador hubiera pretendido que todos los bienes plásticos o de madera tributasen al tipo reducido no hubiera utilizado la expresión “*productos derivados de las industrias y actividades siguientes”,* porque hay productos de plástico o madera que no derivan de la industria de materia plástica o de la madera, y que, como veremos más adelante, no tributan al tipo reducido del 3 por ciento; en este sentido, resulta determinante la nota inicial de la división 22 de la NACE Rev.2 (el subrayado es nuestro):

“*22 Fabricación de productos de caucho y plásticos*

Esta división comprende la fabricación de productos de caucho y materias plásticas.

Esta división se caracteriza por las materias primas utilizadas en el proceso de fabricación. No obstante, esto no significa que todos los productos fabricados con estos materiales se clasifiquen en esta división."

Sin ser exhaustivos, podemos citar los siguientes productos plásticos que no derivan de la industria de materias plásticas y que no tributan al tipo reducido: artículos para el deporte, cascos de plástico y otro equipo de seguridad personal de plástico, etc.; y los siguientes productos de la industria de la madera: artículos para el deporte, ataúdes, etc.

Entrando ya de lleno en el análisis del tipo impositivo aplicable a la entrega de juguetes de madera, nos encontramos con el siguiente contenido de la NACE Rev.2 respecto a la división correspondiente a la industria de la madera (el subrayado es nuestro):

- "16 Industria de la madera y del corcho, excepto muebles; cestería y espartería

(...)

16.2 Fabricación de productos de madera, corcho, cestería y espartería

Este grupo comprende la fabricación de productos de madera, corcho, cestería y espartería, incluidas tanto formas básicas, como productos montados

(...)

16.29 Fabricación de otros productos de madera; artículos de corcho, cestería y espartería

(...)

Esta clase no comprende:

(...)

- la fabricación de juguetes de madera (véase 32.40)

(...)"

Respecto a los juguetes de plástico, la NACE Rev.2 presenta el siguiente contenido respecto a la división correspondiente a la industria de materias plásticas:

"***22 Fabricación de productos de caucho y plásticos***

Esta división comprende la fabricación de productos de caucho y materias plásticas.

Esta división se caracteriza por las materias primas utilizadas en el proceso de fabricación. No obstante, esto no significa que todos los productos fabricados con estos materiales se clasifiquen en esta división.

(...)

22.2 Fabricación de productos de plástico

Este grupo comprende la transformación de resinas de plástico nuevas o usadas (es decir, recicladas) en productos intermedios o finales, utilizando procesos tales como el moldeo por compresión, el moldeo por extrusión, el moldeo por inyección, el moldeo por soplado y el vaciado. En la mayoría de los casos el proceso de producción permite la elaboración de una amplia gama de productos.

(...)

22.29 Fabricación de otros productos de plástico

Esta clase comprende:

(...)

Esta clase no comprende:

- la fabricación de juegos y juguetes de plástico (véase 32.40)

(...) "

Vemos que tanto la industria de la madera como el de las materias plásticas excluyen la fabricación de los juguetes de madera como los de plástico, señalando que ambos se incluyen en la clase 32.40.

La clase 32.40 Fabricación de juegos y juguetes, que se integra en la división 32 Otras industrias manufactureras, industria que no se recoge en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, presenta el siguiente tenor (el subrayado es nuestro):

"32.40 Fabricación de juegos y juguetes

Esta clase comprende la fabricación de muñecos, juguetes y juegos (incluidos los juegos electrónicos), maquetas y vehículos para niños (excepto bicicletas y triciclos metálicos).

Esta clase comprende:

- la fabricación de muñecos y vestidos, componentes y accesorios para muñecos

- la fabricación de figuras articuladas
- la fabricación de animales de juguete
- la fabricación de instrumentos musicales de juguete
- la fabricación de naipes
- la fabricación de juegos de mesa y similares
- la fabricación de juegos electrónicos: ajedrez, etc.
- la fabricación de maquetas y modelos a escala reducida similares, trenes eléctricos, juegos de construcción, etc.
- la fabricación de juegos accionados con monedas, mesas de billar, mesas de juego de casino, etc.
- la fabricación de artículos para juegos de sociedad y juegos de feria
- la fabricación de juguetes con ruedas diseñados para montar en ellos, incluidas bicicletas y triciclos de plástico
- la fabricación de rompecabezas y artículos similares
- la fabricación de juguetes de tela (NUEVO)

Esta clase no comprende:

- la fabricación de consolas de videojuegos (véase 26.40)
- la fabricación de bicicletas (véase 30.92)
- la fabricación de artículos de broma y de artículos promocionales y de regalo (véase 32.99)"

El artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012 dispone:

"En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:

(...)

c) El tipo del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- Para determinar si un bien está comprendido en alguna de las industrias o actividades a que refiere el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, resulta adecuado acudir a la estructura y explicaciones contenidas en la NACE Rev. 2.

- La aplicación del tipo reducido del 3 por ciento previsto en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, exige que el bien objeto de entrega o importación esté comprendido en alguna de las industrias o actividades que cita expresamente dicho precepto.

- El hecho de que el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 contemple, entre otras industrias, la de la madera o la de materias plásticas, no implica que todos los bienes fabricados de madera o de plástico tributen en su entrega o importación al tipo reducido del 3 por ciento.

Solo tributarán aquellos bienes comprendidos, conforme a la NACE Rev.2, en la industria de las materias plásticas o en la industria de la madera.

- Los juguetes de madera o de plásticos no están comprendidos, respectivamente, en la industria de la madera o la de materias plásticas, por lo que no tributa su entrega o importación al tipo reducido del 3 por ciento. De acuerdo con el artículo 50.1.c) de la Ley 4/2012, resulta aplicable el tipo general del 7 por ciento.

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, 3 de marzo de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García