GOBIERNO DE CANARIAS
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 27 Ley 20/1991 Art. 23.2 Ley 20/1991 Art. 70.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA:

La Administración consultante pregunta sobre la clasificación arancelaria aplicable a diferentes fascículos coleccionables que se entregan o importan conjuntamente con videocasetes, DVDs, CDs y otros elementos, tales como velas, barcos, juegos, muñecas, …, así como aquellos supuestos en los que se entregan los citados soportes magnéticos e informáticos junto con impresos aclaratorios del funcionamiento de los mismos.

CONTESTACIÓN:

En la importación y entrega de fascículos coleccionables que se entregan o importan conjuntamente con videocasetes, DVDs, CDs y otros elementos, tales como velas, barcos, juegos, muñecas, …, así como aquellos supuestos en los que se entregan los citados soportes magnéticos e informáticos junto con impresos aclaratorios del funcionamiento de los mismos, se aplicará el tipo del cero por ciento exclusivamente, de conformidad con lo previsto en el artículo 27.1.1º.c) de la Ley 20/1991, y en la Resolución de 23 de diciembre de 1993, de la Dirección General de Tributos, sobre tributación por el Impuesto General Indirecto Canario sobre la aplicación de determinados tipos reducidos, cuando los elementos que se entreguen estén constituidos por cintas magnetofónicas, discos, vídeocassettes y otros soportes sonoros o vídeos magnéticos similares, y, por el importe de su coste, tengan el carácter de complementarios de los fascículos con los que se entreguen. Los elementos que no tengan esta consideración de elementos complementarios, -bien por tener una naturaleza distinta de los descritos, bien porque su coste de adquisición es superior al 50 por 100 del precio unitario de venta al público, o bien porque, de acuerdo con el propósito o finalidad de la colección, los citados elementos no tienen la consideración de complementarios, sino que son el objeto principal de aquéllas- tributarán de acuerdo a su naturaleza, tanto en el IGIC como en el AIEM, aplicándose el tipo impositivo que corresponda al bien en cuestión, y aplicando, -caso de que se entreguen conjuntamente, en una entrega única, con bienes de distinta naturaleza- la regla de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991, determinando la base, o el valor de transacción, aplicable a cada uno de los bienes en proporción al valor de mercado de los mismos.

Respecto al AIEM, existe una plena concordancia con el IGIC de tal manera que si resulta aplicable el tipo cero en este último tributo la entrega o importación sujeta al AIEM se encontrará exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.3 de la Ley 20/1991. Ahora bien si no resulta aplicable el tipo cero del IGIC porque el periódico o revista contiene única y fundamentalmente publicidad, la entrega o importación de estos bienes sujetas al AIEM se encontrará no exenta. Si no resulta aplicable el tipo cero del IGIC porque el coste de adquisición del elemento complementario supera el 50 por 100 del precio unitario de venta al público o si el elemento complementario no es de los previstos en el artículo 70.3 de la Ley 20/1991, la entrega o importación de estos elementos complementarios estará sujeta al AIEM si se encuentran dentro de los bienes citados en el Anexo IV de la Ley 20/1991.

Visto escrito presentado por la entidad consultante, actuando en nombre de la Administración de Tributos a la Importación de Santa Cruz de Tenerife, en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), y al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), esta Dirección General de Tributos, 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con el artículo 23.2.t), del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La Administración consultante pregunta sobre la clasificación arancelaria aplicable a diferentes fascículos coleccionables que se entregan o importan conjuntamente con videocasetes, DVDs, CDs y otros elementos, tales como velas, barcos, juegos, muñecas, …, así como aquéllos supuestos en los que se entregan los citados soportes magnéticos e informáticos junto con impresos aclaratorios del funcionamiento de los mismos.

SEGUNDO.- Con carácter previo, resulta necesario precisar que más que determinar la partida aplicable a los elementos señalados por el instante en la consulta, debido a su enorme variedad y complejidad, el objeto de esta consulta debe consistir en precisar el régimen tributario aplicable en el IGIC y en el AIEM a los citados elementos.

Entrando de lleno en la consulta, el artículo 27 de la Ley 20/1991 establece:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava dos de la presente Ley, en el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos impositivos:

1º Un tipo cero a las siguientes operaciones:

(…)

c) Las entregas de libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocassettes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares, cuyo coste de adquisición no supere el 50 por ciento del precio unitario de venta al público.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad, cuando más del 75 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en esta letra los álbumes, partituras, mapas, cuadernos de dibujo y los objetos que, por sus características, sólo puedan utilizarse como material escolar, excepto los artículos y aparatos electrónicos.

(…)"

En este sentido, la Resolución de 23 de diciembre de 1993, de la Dirección General de Tributos, sobre tributación por el Impuesto General Indirecto Canario sobre la aplicación de

determinados tipos reducidos (B.O.C. nº 6, de 14.01.94), determina, en su apartado Segundo, lo siguiente:

"*Segundo.- Libros, periódicos y revistas.*

(…)

En relación con estos productos, el precepto que se analiza determina que tributan al tipo reducido del 0 por 100 los libros, periódicos y revistas y los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único y que, a estos efectos, tienen la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, vídeocassettes y otros soportes sonoros o vídeos magnéticos similares, cuyo coste de adquisición no supere el 50 por 100 del precio unitario de venta al público.

Consecuentemente, cuando el conjunto de los productos descritos anteriormente, soporte tradicional y el disco óptico, se vendan conjuntamente por precio único y el coste de adquisición de este segundo no supere el 50 por 100 del precio unitario total de venta al público, el conjunto tributará al tipo impositivo del 0 por 100. Contrariamente, si el producto denominado disco óptico no cumple las condiciones indicadas anteriormente, deberá tributar al tipo general del 4 por 100 (hoy en día, el 5 por 100).

Las anteriores consideraciones son aplicables en la importación de los periódicos, libros o revistas, debiendo el importador tener en su poder la declaración escrita del editor en la que éste comunique el tipo aplicable. La importación estará no ya sujeta a tipo cero cuando proceda de acuerdo con las reglas anteriores, sino exenta del IGIC, si se solicita previamente la exención a este Centro Directivo.

No obstante lo expuesto, en todo caso es aplicable el tipo general del 4 por 100 (hoy en día, el 5 por 100) cuando los soportes sonoros o videomagnéticos se importen con independencia de los periódicos, libros o revistas, aunque en la posterior entrega interior se vendan conjuntamente y mediante precio único."

De la citada Resolución se desprende, con claridad meridiana, que para la aplicación del tipo cero a la que se refiere el citado artículo 27 es necesario que los artículos que se entreguen conjuntamente con los fascículos de entrega periódica tengan la consideración de complementarios de aquéllos, y no al revés, como sucede en la situación planteada por la consulta. En el caso que nos ocupa, los elementos principales están constituidos por los soportes magnéticos, DVDs y CDs, respecto de los que los fascículos no son sino elementos de apoyo. Resulta necesario, en estos casos, además de todo lo expuesto, precisar la finalidad de la colección, es decir, si el elemento a coleccionar es el soporte magnético, actuando el fascículo, esta vez sí, como elemento complementario, o bien sucede al contrario. En esta última cuestión sí que deberíamos detenernos a precisar lo previsto en la Resolución mencionada, en cuanto al porcentaje del coste del elemento complementario, para determinar si es o no aplicable el tipo del IGIC del cero por ciento.

Una vez destacada la improcedencia de la aplicación del tipo cero a los elementos, distintos de los propios fascículos, derivados de colecciones que tienen la consideración de fin o propósito principal de aquéllas, o que no reúnan los requisitos para ser considerados como elemento complementario de los citados fascículos, el objetivo de esta consulta consiste en especificar los tipos que deben ser aplicados a la entrega o importación de los mismos, teniendo en cuenta que aparecen en

factura a precio único, existiendo dos claras alternativas: bien considerarlo como un único bien, considerando los elementos complementarios como de la misma naturaleza que el mismo, o bien considerar que el régimen tributario aplicable a cada uno de los bienes entregados por precio único debe ser diferente en función de la naturaleza de los propios bienes. Este Centro Directivo entiende que esta última solución debe ser la correcta, de la misma forma que interpreta que el tratamiento de los citados productos debe ser el mismo tanto cuando se refiera a entregas interiores como a importaciones. En este caso, el número 2 del artículo 23 de la Ley 20/1991, establece que "*cuando en una misma operación y por precio único se transmitan bienes o derechos de diversa naturaleza, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes o derechos transmitidos.*" Entendemos que debe ser el criterio a seguir para establecer, en su caso, no sólo la base imponible en la entrega interior, sino también el valor de transacción aplicable a los elementos que, aun cuando así vengan consignados en las facturas, o en los documentos de importación, sin embargo no tienen la consideración de elementos complementarios de libros o de periódicos o revistas.

Lo que resulta fuera de toda duda es el supuesto en que los elementos complementarios, -o bien los principales, dependiendo de cuál sea la finalidad de la colección- estén constituidos por elementos distintos de soportes magnéticos, como es el caso de botellas de vino, figuras de escayola, piezas de un vehículo de modelismo, muebles o libros en miniatura, sellos, billetes, barcos, muñecas, etcétera. En estos casos no se contempla la aplicación del tipo cero al dichos elementos, sino que cada uno de ellos tributará de conformidad con sus características, individualmente, aplicando la regla anteriormente expuesta prevista para la entrega o importación de distintos elementos de diferente naturaleza a precio único.

Respecto al AIEM, existe una plena concordancia con el IGIC de tal manera que si resulta aplicable el tipo cero en este último tributo la entrega o importación sujeta al AIEM se encontrará exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.3 de la Ley 20/1991. Ahora bien si no resulta aplicable el tipo cero del IGIC porque el periódico o revista contiene única y fundamentalmente publicidad, la entrega o importación de estos bienes sujetas al AIEM se encontrará no exenta. Si no resulta aplicable el tipo cero del IGIC porque el coste de adquisición del elemento complementario supera el 50 por 100 del precio unitario de venta al público o si el elemento complementario no es de los previstos en el artículo 70.3 de la Ley 20/1991, la entrega o importación de estos elementos complementarios estará sujeta al AIEM si se encuentran dentro de los bienes citados en el Anexo IV de la Ley 20/1991.

Con base en lo anteriormente expuesto, es criterio de este Centro Directivo que en la importación y entrega de fascículos coleccionables que se entregan o importan conjuntamente con videocasetes, DVDs, CDs y otros elementos, tales como velas, barcos, juegos, muñecas, …, así como aquéllos supuestos en los que se entregan los citados soportes magnéticos e informáticos junto con impresos aclaratorios del funcionamiento de los mismos, se aplicará el tipo del cero por ciento exclusivamente, de conformidad con lo previsto en el artículo 27.1.1º.c) de la Ley 20/1991, y en la Resolución de 23 de diciembre de 1993, de la Dirección General de Tributos, sobre tributación por el Impuesto General Indirecto Canario sobre la aplicación de determinados tipos reducidos, cuando los elementos que se entreguen estén constituidos por cintas magnetofónicas, discos, vídeocassettes y otros soportes sonoros o vídeos magnéticos similares, y, por el importe de su coste, tengan el carácter de complementarios de los fascículos con los que se entreguen. Los elementos que no tengan esta consideración de elementos complementarios, -bien por tener una naturaleza distinta de los descritos,

bien porque su coste de adquisición es superior al 50 por 100 del precio unitario de venta al público, o bien porque, de acuerdo con el propósito o finalidad de la colección, los citados elementos no tienen la consideración de complementarios, sino que son el objeto principal de aquéllas- tributarán de acuerdo a su naturaleza, tanto en el IGIC como en el AIEM, aplicándose el tipo impositivo que corresponda al bien en cuestión, y aplicando, -caso de que se entreguen conjuntamente, en una entrega única, con bienes de distinta naturaleza- la regla de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991, determinando la base, o el valor de transacción, aplicable a cada uno de los bienes en proporción al valor de mercado de los mismos.

Respecto al AIEM, existe una plena concordancia con el IGIC de tal manera que si resulta aplicable el tipo cero en este último tributo la entrega o importación sujeta al AIEM se encontrará exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.3 de la Ley 20/1991. Ahora bien si no resulta aplicable el tipo cero del IGIC porque el periódico o revista contiene única y fundamentalmente publicidad, la entrega o importación de estos bienes sujetas al AIEM se encontrará no exenta. Si no resulta aplicable el tipo cero del IGIC porque el coste de adquisición del elemento complementario supera el 50 por 100 del precio unitario de venta al público o si el elemento complementario no es de los previstos en el artículo 70.3 de la Ley 20/1991, la entrega o importación de estos elementos complementarios estará sujeta al AIEM si se encuentran dentro de los bienes citados en el Anexo IV de la Ley 20/1991.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria, le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, a 30 de marzo de 2004

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván