CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1688 (02/10/14)

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. 67.1 Ley 20/1991 Art. 1 y 3.4 Ley 4/2014 Anexo I Ley 4/2014 Art. 51.1.d) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se pretende importar envases consistentes en tres partes diferenciadas: tapa, bote y fondo. Se consulta la tributación en el IGIC y en el AIEM.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Está sujeta al AIEM, tributando al tipo del 10 por ciento, la importación del envase objeto de consulta, puesto que se clasifica en la partida arancelaria 4819 50 00 incluida en el Anexo I de la Ley 4/2014.

- La importación del envase objeto de consulta tributa en el IGIC al tipo general del 7 por ciento.

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, 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 articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se pretende importar envases consistentes en tres partes diferenciadas: tapa, bote y fondo. Se consulta la tributación en el AIEM y en el IGIC.

SEGUNDO.- La consulta formulada hace referencia a la importación de envases, tipo bote cilíndrico, de 99 x 115 mm, compuestos de 3 partes/piezas diferenciadas:

1.- TAPA: sobretapa de polietileno (PE).

2.- BOTE/CUERPO CILÍNDRICO: compuesto por capas de papel exterior y forro interior de papel kraft , aluminio y polietileno con cierre incorporado, tipo Peel-off con anilla, compuesto por un aro de acero y una membrana de aluminio, donde el papel le da el carácter de producto esencial. De la ficha técnica dice que la etiqueta sería de 4 tintas más UVI brillo.

3.- FONDO: de cierre inferior de hojalata con barniz a dos caras, a colocar por el cliente.

TERCERO.- En primer lugar, analizaremos la tributación en el AIEM. El artículo 67.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible del AIEM, dispone:

> *"Están sujetas al Arbitrio las entregas efectuadas por empresarios, de forma habitual u ocasional y a título oneroso, de bienes muebles corporales incluidos en el Anexo IV de la presente Ley producidos por ellos mismos. Igualmente estará sujeta al Arbitrio la importación de los bienes incluidos en el citado Anexo."*

Desde el día de 1 de julio de 2014, y como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias (en adelante, Ley 4/2014), la referencia al Anexo IV que contiene el mencionado artículo 67.1 debe entenderse efectuada al Anexo I de la Ley 4/2014. En este sentido, el artículo 1 de la Ley 4/2014 dispone:

> "*Los bienes muebles corporales cuya entrega o importación determina la realización del hecho imponible del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias son los incluidos en el anexo I de la presente ley."*

Conforme a ello, ha de señalarse que el AIEM es un impuesto que se caracteriza por ser un tributo de naturaleza indirecta y monofásico que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley 20/1991 y en la Ley 4/2014, las siguientes operaciones: a) entrega por parte de su productor de

bienes producidos en Canarias, siempre que el bien se encuentre recogido en la lista contenida en el Anexo I de la Ley 4/2014; y b) la importación, en el mismo territorio, de los mismos bienes corporales, cualquiera que sea su procedencia, el fin que se destinen y la condición del importador.

La sujeción al AIEM de la importación de un bien depende de su inclusión o no en alguna de las partidas que se insertan en el Anexo I de la Ley 4/2014.

El artículo 3.4 de de la Ley 4/2014 dispone:

"4. Los anexos I y II de esta ley se establecen siguiendo la estructura del arancel aduanero común. Cuando se produzcan variaciones en la estructura del arancel aduanero común, el consejero competente en materia tributaria procederá a la actualización formal de las correspondientes referencias contenidas en los anexos I y II de esta ley. Tal actualización formal de referencias en ningún caso podrá suponer la inclusión o exclusión de bienes."

Por tanto, a efectos del AIEM resulta imprescindible la clasificación arancelaria de tal producto que se efectuará según el Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel comunitario común.

Se desprende que las tres partes diferenciadas del envase son objeto de importación en el mismo acto, por lo que debemos determinar si nos encontramos ante la importación de un solo bien o la importación de varios bienes.

En las Reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada se dispone:

"(…) b) *los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la regla 3 a), se clasifican según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo; (…)"*

Partiendo de esta regla, entendemos que estamos ante una importación de un envase con las características expuestas en el apartado SEGUNDO de la presente contestación.

La partida 4819 CAJAS, SACOS (BOLSAS), BOLSITAS, CUCURUCHOS Y DEMAS ENVASES DE PAPEL, CARTON, GUATA DE CELULOSA O NAPA DE FIBRAS DE CELULOSA; CARTONAJES DE OFICINA, TIENDA O SIMILARES, presenta el siguiente contenido:

4819.10 – Cajas de papel o cartón corrugado.

4819.20 – Cajas y cartonajes, plegables, de papel o cartón, sin corrugar.

4819.30 – Sacos (bolsas) con una anchura en la base superior o igual a 40 cm.

4819.40 – Los demás sacos (bolsas); bolsitas y cucuruchos.

4819.50 – Los demás envases, incluidas las fundas para discos.

4819.60 – Cartonajes de oficina, tienda o similares.

Las notas explicativas de la partida 4819 señalan:

"A) Cajas, sacos, bolsas, cucuruchos y demás envases.

Este grupo comprende los recipientes y continentes de cualquier dimensión que se utilizan generalmente para el envasado, el transporte, el almacenado o la venta de mercancías, ya se trate de artículos comunes o de artículos cuidadosamente manufacturados (decorados, etc.). Se pueden citar principalmente: las cajas y cartones, bolsas (incluidas las bolsitas de horticultura); los cucuruchos, bolsitas y sacos; los cilindros (tambores de embalaje) de cartón enrollado o confeccionados de otro modo, incluso con zunchos de otras materias; los tubos de cartón con tapa o sin ella para envasado de periódicos, planos, documentos, etc.; las fundas para vestidos; los cubos y cornetes (incluso parafinados) para leche, confituras, sorbetes, etc. Esta partida comprende también las bolsas de papel para usos especiales, tales como las bolsas para aspiradoras de polvo, las bolsas para el mareo en barcos y aviones y las fundas y bolsas para discos.

La partida comprende también las cajas y cartonajes plegables. Se entenderá por cajas y cartonajes plegables:

- las cajas y cartonajes que se presenten plegados y que se monten mediante un simple desplegado de las diferentes partes solidarias unas de otras (por ejemplo, cajas de pastelería), así como

- los cartonajes ensamblados o destinados a ensamblarse por medio de pegamentos, grapas, etc., en un solo lado, consiguiéndose la formación de los otros lados como resultado del propio montaje y cierre eventual de éste y que pueden terminarse en el fondo o en la tapa por la unión, por ejemplo, mediante tira adhesiva o grapas.

Los artículos de este grupo pueden llevar indicaciones impresas, tales como el nombre de firmas, instrucciones para el uso o incluso viñetas. Por esto, las bolsitas de semillas con grabados de flores o legumbres, así como con la razón social de la firma y con consejos para la siembra, se clasifican aquí; ocurre lo mismo con los envases de chocolate o de harinas dietéticas adornados con imágenes para que las recorten los niños.

Estos artículos pueden estar también provistos de guarniciones o accesorios de otras materias: forrados con textiles, reforzados con madera, con asas de cuerda, esquinas de metal o de plástico, etc. (…)"

Conforme a la descripción del producto y de lo anterior, el bote se clasifica en la partida 4819 50 00 Los demás.

El Anexo I de la Ley 4/2014 incluye la siguiente partida arancelaria derivada de la actividad de la transformación del papel:

P. Estadística	**Descripción**	**Tipo**
4819	Cajas, sacos (bolsas), bolsitas, cucuruchos y demás envases de papel, cartón, guata de celulosa o napa de fibras de celulosa; cartonajes de oficina, tienda o similares, excepto los envases "tetrabrik" y "tetrapack" de la 481920 y la 481940 y las bolsas para aspiradora	10

El producto objeto de consulta no se encuentra en ninguno de las excepciones citadas, por lo que tributa su importación en el AIEM al tipo impositivo del 10 por ciento.

CUARTO.- En segundo lugar, analizaremos la tributación en el IGIC. 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: (…)*
>
> *- Transformación de papel y cartón, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52. (…)"*

No existe ni en la regulación legal ni en la reglamentaria del IGIC un concepto de productos derivados de la industria de la transformación de papel y cartón, por lo que para una correcta interpretación de las normas, 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*".

Resulta adecuado para decidir si un producto deriva de una determinada actividad acudir a la estructura y normas explicativas de la NACE Rev.2. De este modo, comprobamos que el código 17.21 Fabricación de papel y cartón ondulados; fabricación de envases y embalajes de papel y cartón, presenta el siguiente contenido:

> *"Esta clase comprende:*
> *- la fabricación de papel y cartón ondulados*
> *- la fabricación de embalajes de papel o cartón ondulados*
> *- la fabricación de embalajes plegables de cartón*
> *- la fabricación de embalajes de cartón duro*
> *- la fabricación de otros embalajes de papel y cartón*
> *- la fabricación de sacos y bolsas de papel*
> *- la fabricación de cartonajes utilizados en oficinas y artículos similares*
> *Esta clase no comprende:*
> *- la fabricación de sobres (véase 17.23)*
> *- la fabricación de artículos moldeados o prensados de pasta papelera (p. ej., cajas para el envasado de huevos, platos moldeados de pasta de papel) (véase 17.29)"*

Teniendo en cuenta la descripción del envase, no procede de la industria de la transformación de papel y cartón.

El artículo 54.1.d) de la Ley 4/2012 dispone:

"*1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen: (…)*

d) El tipo general de 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"

Derivado de ello, la importación el envase objeto de consulta tributa en el IGIC al tipo general del 7 por ciento.

QUINTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

- Está sujeta al AIEM, tributando al tipo del 10 por ciento, la importación del envase objeto de consulta, puesto que se clasifica en la partida arancelaria 4819 50 00 incluida en el Anexo I de la Ley 4/2014.

- La importación del envase objeto de consulta tributa en el IGIC al 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.

Santa Cruz de Tenerife, 2 de octubre de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván