Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF Y PROPIOS
CONSULTA NÚM. 1423 (08/08/2011)

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. 4.2 Ley 20/1991 Art. 83.4 Ley 20/1991 Anexo I.1.1º Ley 20/1991 Anexo IV Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta por la sujeción al IGIC y al AIEM de las importaciones de:

- El denominado "Empack" o papel complejo para capsular no adhesivo (se adjunta ficha técnica y gráfica del papel complejo)

- Las denominadas banderolas (se adjunta ficha técnica y gráfica).

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

1º) La importación de "*papel complejo para capsular envases no adhesivo*", clasificado en la partida estadística 4811.59.00.00, no se encuentra sujeta al AIEM, al no estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991.

2º) La importación de ""*papel de banderolas para envolver envases"*, clasificado en la partida estadística 4811. 41.90.00, no se encuentra sujeta al AIEM, al no estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991.

3º) El tipo impositivo del IGIC aplicable en las importaciones de "*papel complejo para capsular envases no adhesivo"* y de "*papel de banderolas para envolver envases"*, es el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC, en aplicación del número 1, apartado 1º, del Anexo I de la Ley 20/1991.

C./ Profesor Agustín Millares Carló, 22.
5ª planta – Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca tanto del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), como del 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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 entidad mercantil consultante tiene como actividad principal la producción y comercialización de todo tipo de mercancías derivadas de la industria láctea. Para el desarrollo de tal actividad, importa tanto productos terminados como materias primas que incorpora al proceso de producción.

Entre los bienes importados se encuentran los siguientes:

- El denominado "Empack" o papel complejo para capsular no adhesivo (se adjunta ficha técnica y gráfica del papel complejo)

- Las denominadas banderolas (se adjunta ficha técnica y gráfica)

A continuación el consultante expone su opinión acerca de la partida arancelaria en la que, a efectos de tributación en el AIEM, deberían clasificarse las importaciones del producto denominado "Empack" o papel complejo para capsular no adhesivo.

El denominado papel complejo se trata de una materia prima derivada de la industria del papel, utilizada para servir de tapa a los productos lácteos que fabrica la entidad mercantil consultante. La mercancía se importa a Canarias en forma de bobinas de papel, con una finalidad impermeabilizante, en las que se incluye tanto una identificación del producto como una fina capa de poliéster metalizado, no adhesivo, para que el papel sirva de tapa al producto envasado.

Su función esencial es preservar, aislar y sellar el contenido del envase, con el fin de que el producto se presente en perfectas condiciones de consumo.

De acuerdo con las características técnicas del producto, la entidad mercantil consultante entiende que la partida arancelaria en la que debería clasificarse esta mercancía sería la 48.11.59.00 "*Los demás papeles recubiertos, impregnados o revestidos de plástico (excepto los adhesivos)*", con base en las siguientes consideraciones:

- El Reglamento (CEE) n.° 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (en adelante, Reglamento 2658/87), en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2011, dada por el Reglamento (UE) n.° 861/2010 de la Comisión, establece en su Regla general 1 a para la interpretación de la nomenclatura combinada que los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de

sección o de capítulo, y si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas , por las reglas de interpretación del Arancel.

Conforme a lo anterior, la Nota explicativa de la partida 48.11 "*Papel, cartón, guata de celulosa y napa de fibras de celulosa, estucados, recubiertos, impregnados o revestidos, coloreados o decorados en la superficie o impresos, en bobinas (rollos) o en hojas de forma cuadrada o rectangular, de cualquier tamaño, excepto los productos de los tipos descritos en el texto de las partidas 4803, 4809 o 4810*", establece que se clasifican en dicha partida, entre otros, los productos que se presenten en bobinas o rollos y respondan a la siguiente definición:

"*El papel y cartón sólo se clasifican en esta partida si se presentan en bobinas (rollos) o en hojas deforma cuadrada o rectangular, cualquiera que sea su tamaño. Si se presentan cortados de otra forma, se clasifican en una de las partidas posteriores de este Capítulo (por ejemplo, partida 48.23). Salvo lo dispuesto anteriormente y las exclusiones recogidas en el texto de la partida y al final de esta Nota explicativa, están comprendidos aquí los productos siguientes presentados en bobinas (rollos) o en hojas:*

(...)

C) El cartón, papel, guata de celulosa y la napa de fibras de celulosa revestidos o recubiertos, siempre que, en el caso de los papeles y cartones recubiertos o revestidos de plástico, el espesor de esta última sea inferior o igual a la mitad del espesor total (véase la Nota 2 g) de este Capítulo).

El papel y cartón para la fabricación de envases para bebidas y otros productos alimenticios, con textos e ilustraciones impresos relativos a las mercancías que va a contener, recubiertos en las dos caras de una fina capa transparente de plástico, incluso forrados con una lámina metálica (en la cara que constituirá la parte interior del envase), están también clasificados en esta partida. Estos productos pueden estar plegados y marcados previamente para facilitar el corte en el momento de la fabricación de envases individuales".

Adicionalmente, en la Nota de la partida 48.23 "*Los demás papeles, cartones, guata de celulosa y napa de fibras de celulosa, cortados en formato; los demás artículos de pasta de papel, papel, cartón, guata de celulosa o napa de fibras de celulosa*", se establece que el papel y el cartón de determinadas partidas, entre las que se encuentra la 48.11, que se presente en tiras o bobinas (rollos), o en hojas cuadradas o rectangulares, cualquiera que sea su tamaño, permanecería clasificado en dicha partida.

Finalmente, la Unión Europea, en respuesta a la consulta de Información Arancelaria Vinculante (en adelante, IAV) de 22 de mayo de 2007, planteada por la Dirección General de Aduanas e Impuestos Indirectos del Ministerio de Hacienda de Francia, clasifica en la partida 48.11.59.00 "*Los demás papeles recubiertos, impregnados o revestidos de plástico (excepto los adhesivos)*" a una mercancía utilizada por la entidad que explota en Francia la misma marca comercial que la Entidad mercantil consultante. Se trata de una mercancía idéntica o muy similar

a la importada en Canarias por la Entidad mercantil consultante, cuya descripción sería la siguiente:

"*Rollo de papel, impreso y lacado sobre la cara exterior, recubierto de un trozo de materia plástica metalizada sobre la otra cara, destinada a ser cortada y a servir como protección para los envases de yogur"*.

Por todo lo anterior, la consultante considera que la subpartida del TARIC en la que debería clasificar el papel complejo no adhesivo importado a Canarias en rollos es la 48.11.59.00 *"Los demás papeles recubiertos, impregnados o revestidos de plástico (excepto los adhesivos)",* que no se encuentra incluida en el Anexo IV de la Ley 20/1991, de manera que la importación del papel complejo a Canarias no estaría sujeto al AIEM.

En segundo lugar, el consultante propone la partida arancelaria en la que, a efectos de tributación en el AIEM, a su juicio deberían clasificarse las importaciones del producto denominado "banderolas".

La denominada banderola es de una materia prima derivada de la industria del papel, destinada a envolver los envases de los productos con una doble finalidad: proteger al envase frente a los agentes externos (luz, humedad, etc.), y como función esencial otorgarle resistencia, puesto que sin dichas banderolas, el envase no tendría resistencia suficiente para soportar el peso de los productos que contiene. A este respecto es necesario señalar que desde el año 2008 se sustituyó el material de las bandejas donde se transportaban los productos finales, pasando de bandeja de plástico a bandeja de cartón. Este cambio supuso la necesidad de que la banderola que envuelve a los envases tuviera una resistencia mínima, puesto que estos habían perdido capacidad para soportar el peso del producto. A este respecto desde la entidad mercantil consultante se han realizado pruebas comparativas y estudios internos al objeto de determinar si estas banderolas tenían una función esencial y necesaria para la resistencia del envase. La conclusión de dicho estudio es que "*La banderola no es un simple elemento decorativo, es una parte necesaria del producto que permite a este llegar a los mínimos de Resistencia"*, por lo que como puede observarse la función esencial de las banderolas es aportar resistencia al envase con el fin de que este pueda soportar el producto que contiene y garantizar la estabilidad del producto paletizado hasta la entrega en los clientes de la empresa.

Este producto, al igual que el papel complejo, se importa a Canarias en forma de bobinas de papel, y está impregnado con una capa de plástico y con adhesivo para su colocación en el envase.

Pues bien, del análisis de la ficha técnica y de las características del producto, mi representada considera que las importaciones de banderolas efectuadas por mi representada se clasificarían en la subpartida arancelaria 48.11.41.90 "*Papel y cartón engomado o adhesivo, autoadhesivo, distinto de los de anchura inferior o igual a 10 cm., con recubrimiento de caucho o sintético sin vulcanizar*", por los siguientes motivos:

Tal y como se ha puesto de manifiesto con anterioridad, la Regla general 1 a del Reglamento 265 8/87, en su redacción vigente desde 1 de enero de 2011, establece que, para la interpretación de la nomenclatura combinada, los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo y si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas.

Conforme a lo anterior, la Nota explicativa de la partida 48.11 "*Papel, cartón, guata de celulosa y napa de fibras de celulosa, estucados, recubiertos, impregnados o revestidos, coloreados o decorados en la superficie o impresos, en bobinas (rollos) o en hojas de forma cuadrada o rectangular, de cualquier tamaño, excepto los productos de los tipos descritos en el texto de las partidas 4803, 4809 o 4810"*, se clasifican en esta partida los productos que se presenten en bobinas o rollo y respondan a la siguiente definición:

"*Papel y cartón para la fabricación de envases para productos alimenticios, con textos e ilustraciones impresos relativos a las mercancías que va a contener, recubiertos en las dos caras de una fina capa transparente de plástico, incluso forrados con una lámina metálica en la cara que constituirá la parte interior del envase".*

Asimismo, la Nota explicativa del capítulo 48 señala lo siguiente:

"*Este Capítulo comprende:*

1) El papel y cartón, la guata de celulosa y las napas de fibra de celulosa, de cualquier clase, en bobinas (rollos) o en hojas, repartidos así.

B) Las partidas 48.06 a 48.11, por el contrario, se refieren a determinados papeles o cartones de fabricación especial (por ejemplo, sulfurizados, cristal y similares) o al papel, cartón, guata de celulosa y napas de fibras de celulosa que se han sometido a tratamientos o trabajos más avanzados (por ejemplo, apergaminado, encolado, ondulado, rizado, gofrado, perforado, rayado, estucado, recubierto, impregnado o coloreado). La partida 48.11 también comprende ciertos recubrimientos de piso a base de papel o cartón. Cuando el papel o cartón puedan clasificarse a la vez en dos o más partidas de las mencionadas anteriormente se clasifica en la última partida por orden de numeración en la Nomenclatura (Nota 7 de este Capítulo), salvo que el texto de una partida disponga lo contrario. Conviene también observar que las partidas 48.01 y 48.03 a 48.09 se refieren exclusivamente al papel, cartón, guata de celulosa y napas de fibra de celulosa, presentados:

1) en tiras o bobinas (rollos) de anchura superior a 36 cm; o

2) en hojas cuadradas o rectangulares con un lado superior a 36 cm y el otro superior a 15 cm, sin plegar.

Por el contrario, las partidas 48.02, 48.10 y 48.11 comprenden el papel y el cartón, en bobinas (rollos) o en hojas cuadradas o rectangulares, de cualquier otro tamaño Sin embargo, el papel y cartón hecho a mano (hoja a hoja) de cualquier dimensión y con la forma en que se ha obtenido, es decir, en el que todos los bordes presentan las barbas de su obtención, siguen clas en la partida 48.02, salvo lo dispuesto en la Nota 7 del Capítulo.

II) (...)

III) El papel, cartón, guata de celulosa y las napas de fibras de celulosa (excepto las mencionadas en las partidas 48.02, 48.10 o 48.11, o en el apartado II anterior en rollos o en hojas, cortados en dimensiones inferiores a las mencionadas en apartado 1 anterior o con formas distintas de la cuadrada o rectangular y los artículos de pasta de papel, papel, cartón, guata de celulosa o napas de fibras de celulosa. Estos productos se clasifican en las partidas 48.16 a 48.23".

Adicionalmente, el punto 12 de la Nota del Capítulo 48 señala lo siguiente:

"El papel, cartón, guata de celulosa y las manufacturas de estas materias con impresiones o ilustraciones, que no sean accesorias en relación con su utilización principal, se clasifican en el capítulo 49, excepto los artículos de las partidas 4814 y 4821"

La Unión Europea, en respuesta a la IAV de 22 de mayo de 2007, planteada por la Dirección General de Aduanas e Impuestos Indirectos del Ministerio de Hacienda de Francia, clasifica en la partida 48.11.60.00 "*Papel y cartón recubiertos, impregnados o revestidos de cera, parafina, estearina, aceite o glicerol*" a una mercancía utilizada por la entidad que explota en Francia la misma marca comercial que la Entidad mercantil consultante. La descripción de la mercancía sería la siguiente:

"Rollo de papel, impreso y lacado en la cara exterior, recubierto de cera sobre la otra cara, destinado a ser cortado en banderolas que se fijan alrededor de los envases de yogur con la finalidad de servir de embalaje a dichos envases"

Si bien las banderolas importadas por la Entidad mercantil consultante no están impregnadas de cera, sino que disponen de autoadhesivo, se podría considerar que, por sus características y funciones principales, se ajustan a las definidas en la consulta arancelaria vinculante señalada, de manera que se clasificarían en la partida arancelaria 48.11.

Al ser banderolas autoadhesivas, esta parte considera que la subpartida en la que debería clasificarse la importación de las mismas sería la 48.11.41.90 "*Papel y cartón engomados o adhesivos, autoadhesivos, distinto de los dé anchura inferior o igual a 10 cm., con recubrimiento de caucho o sintético sin vulcanizar".*

En la medida en que la partida 48.11.41.90 no se encuentra incluida en el Anexo IV de la Ley 20/1991, la importación de banderolas a Canarias no estaría sujeta al AIEM.

SEGUNDO.- En cuanto al AIEM, ha de señalarse que es un impuesto que se caracteriza por ser un tributo estatal de naturaleza indirecta que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley 20/1991, las siguientes operaciones: a) la producción en Canarias, de los bienes corporales recogidos en la lista de bienes del Anexo IV de la Ley 20/1991; 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.

En lo que se refiere a las importaciones, la sujeción de un bien al AIEM depende de su inclusión o no en alguna de las partidas del anexo IV de la Ley 20/1991. La sujeción de las entregas interiores exige, además, que se trate de un bien incluido en el citado anexo IV de la Ley 20/1991, que el transmitente sea el empresario productor, sin perjuicio de que, encontrándose sujeta la entrega, pueda concurrir la exención del Impuesto, circunstancia que se produce cuando el bien se incluye entre las partidas arancelarias del anexo V de la Ley 20/1991.

Según dispone el artículo 83.4 de la Ley 20/1991, los anexos IV y V se establecen *"siguiendo la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas"*. Y en este sentido precisa este artículo 83.4 que *"cuando se produzcan variaciones en la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas, el Consejero de Economía, Hacienda y Comercio* (en la actualidad, Consejero de Economía, Hacienda y Seguridad) *del Gobierno de Canarias procederá a la actualización formal de las correspondientes referencias contenidas en los anexos IV y V de esta Ley. Tal actualización formal de referencias en ningún caso podrá implicar una modificación del contenido real de dichos anexos."*

Los bienes objeto de consulta son "papel complejo para capsular envases no adhesivo" y "papel de banderolas para envolver envases". El consultante adjunta la siguiente documentación:

- Fichas técnicas compositivas de los siguientes productos: por un lado, "Complejo PET metalizado/papel", "Complejo 500 Erca Oval C/Spot", "Complejo 543,3 Erca" y "Complejo 536 Erca", todos ellos de características similares, que podrían agruparse bajo la denominación de "papel complejo para capsular envases no adhesivo", en la industria láctea.

- Fichas técnicas compositivas de los siguientes productos: Y, por otro lado, el conjunto formado por "Bandelora para yogurt 90/10", Banderola transparente", "Banderola Decor Natillas 372" y "Papel Dercor Erca Oval 992", que podríamos denominar "papel de banderolas para envolver envases", en la industria láctea.

- Consultas vinculantes sobre dos productos casi idénticos, codificadas como FR-E4-2007-001136-01 (papel de capsular) y FR-E4-2007-001136-01 (banderolas).

- Informe de ensayo a compresión de los productos "Erca 2" con y sin banderola.

El producto "*papel complejo para capsular envases no adhesivo*", ya que podemos denominarlo como tal, al ser los integrantes de este conjunto prácticamente el mismo producto con pequeñas variaciones o diferentes fabricantes, consiste en una bobina de una lámina formada

por capas de papel (en más del 60% en masa), plástico, barniz y adhesivo, principalmente. La misma alimenta al tren de envasado de productos lácteos (yogur, natillas,…) que la corta según la impresión, y con ella cápsula, tapa herméticamente, los envases plásticos una vez que han sido rellenados con el producto lácteo en cuestión. Es un producto que no puede considerarse todavía "tapa", ya que ha de ser cortado adecuadamente para ese fin. Está impreso con información del producto contenido en el envase.

El producto "*papel de banderolas para envolver envases*" consiste en una bobina de lámina, formada por capas de papel (en más de un 85%), y adhesivo. Alimenta a la envasadora del producto lácteo, que lo corta según la impresión, y lo adhiere alrededor del envase de yogur, natilla, etc. Este producto, según el informe presentado, una vez incorporado al envase, tiene una doble finalidad, esto es, servir de etiqueta al producto y colaborar con la estabilidad mecánica del envase (resistencia a deformarse).

Pues bien, para la clasificación arancelaria de este producto, tenemos que seguir, como es bien sabido, 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.

Según el Arancel, las partidas de posible clasificación son, por orden ascendente, las siguientes:

- Capítulo 39. Materias plásticas y manufacturas de estas materias.

Notas del capítulo:

"Materias plásticas combinadas con otras materias, excepto las materias textiles.

El capítulo comprende estos productos, con la condición de que conserven su carácter esencial de manufacturas de materias plásticas."

- Capítulo 48. Papel y cartón; manufacturas de pasta de celulosa, de papel o de cartón.

Notas del capítulo, de la Nomenclatura Combinada:

"12.- El papel, cartón, guata de celulosa y las manufacturas de estas materias, con impresiones o ilustraciones que no sean accesorias en relación con su utilización principal se clasifican en el capítulo 49, excepto los artículos de las partidas 4814 y 4821."

- Partida 48.11 (Papel, cartón, guata de celulosa y napa de fibras de celulosa, estucados, recubiertos, impregnados o revestidos, coloreados o decorados en la superficie o impresos, en bobinas «rollos» o en hojas de forma cuadrada o rectangular, de cualquier tamaño, excepto los productos de los tipos descritos en el texto de las partidas 4803, 4809 o 4810).

Notas Explicativas:

"El papel y cartón sólo se clasifican en esta partida si se presentan en bobinas (rollos) o en hojas de forma cuadrada o rectangular, cualquiera que sea su tamaño. Si se presentan cortados de otra forma, se clasifican en una de las partidas posteriores de este Capítulo (por ejemplo, partida 48.23). Salvo lo dispuesto anteriormente y las exclusiones recogidas en el texto de la partida y al final de esta Nota explicativa, están comprendidos aquí los productos siguientes presentados en bobinas (rollos) o en hojas:

C) El papel, el cartón, guata de celulosa, y napas de fibras de celulosa revestidos o recubiertos, siempre que, en el caso de los papeles y cartones recubiertos o revestidos de plástico, el espesor de esta última sea inferior o igual a la mitad del espesor total (véase la Nota 2 g) de este Capítulo).

El papel y cartón para la fabricación de envases para bebidas y otros productos alimenticios, con textos e ilustraciones impresos relativos a las mercancías que va a contener, recubiertos en las dos caras de una fina capa transparente de plástico, incluso forrados con una lámina metálica (en la cara que constituirá la parte interior del envase), están también clasificados en esta partida. Estos productos pueden estar plegados y marcados previamente para facilitar el corte en el momento de la fabricación de envases individuales.

D) El papel, cartón, guata de celulosa y napa de fibras de celulosa coloreados en la superficie con uno o varios colores, incluido el papel y cartón indiana o jaspeado en la superficie, así como los que lleven impresiones o ilustraciones de carácter accesorio que no modifiquen el destino inicial o permita considerarlos como artículos del Capítulo 49 (véase la Nota 12 y las Consideraciones generales de este Capítulo: papel y cartón coloreado o impreso)".

- Partida 48.19 (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).

Notas Explicativas:

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

Los artículos de este grupo pueden llevar indicaciones impresas, tales como el nombre de firmas, instrucciones para el uso o incluso viñetas.

Se excluyen de esta partida:

c) El papel y cartón impreso, recubierto o revestido de la partida 48.11, presentado en bobinas (rollos), destinado a la fabricación de envases, plegado y marcado previamente para facilitar el corte en el momento de la fabricación de envases individuales."

- Partida 48.21 (Etiquetas de todas clases, de papel o cartón, incluso impresas).

Notas Explicativas:

"*Esta partida engloba todas las variedades de etiquetas de papel o cartón destinadas a fijarlas a un objeto para indicar la naturaleza, la identidad, el poseedor, el destino, el precio, etc., tanto las concebidas para pegarse (etiquetas engomadas o autoadhesivas) como las que se fijan por otros medios, por ejemplo, por medio de cordones.*

Las etiquetas pueden llevar indicaciones impresas o ilustraciones, cualquiera que sea su importancia, estar engomadas, tener ataduras, ganchos u otros dispositivos de fijación o bien estar reforzadas con metal u otras materias. Pueden estar perforadas y presentarse en hojas o reunidas en cuadernos."

- Partida 48.23 (Los demás papeles, cartones, guata de celulosa y napa de fibras de celulosa, cortados en formato; los demás artículos de pasta de papel, papel, cartón, guata de celulosa o napa de fibras de celulosa).

Notas Explicativas: "*Esta partida comprende:*

A) El papel y cartón, guata de celulosa y napa de fibras de celulosa, que no estén comprendidos en una de las anteriores partidas de este Capítulo:

- en tiras o bobinas (rollos) de anchura inferior o igual a 36 cm;

- en hojas cuadradas o rectangulares en las que ningún lado sea superior a 36 cm, sin plegar;

- cortados en forma distinta de la cuadrada o rectangular.

Sin embargo, el papel y cartón de las partidas 48.02, 48.10 y 48.11, en tiras o bobinas (rollos), o en hojas cuadradas o rectangulares, cualquiera que sea su tamaño, permanece clasificado en estas partidas."

- Capítulo 49. Productos editoriales, de la prensa o de otras industrias gráficas; textos manuscritos o mecanografiados y planos.

Notas Explicativas de capítulo:

"Salvo algunas excepciones relacionadas más adelante, el presente capítulo comprende todos los artículos cuya razón de ser se debe al hecho de que llevan impresiones o ilustraciones. Por el contrario, además de los productos de las partidas 48.14 y 48.21, el papel, cartón, guata de celulosa y las manufacturas de estas materias, que lleven impresiones de carácter secundario en relación con la utilización (por ejemplo, el papel de embalaje o los artículos de papelería) se clasifican en el Capítulo 48"

Conforme a todo lo expuesto, el "papel complejo para capsular envases no adhesivo", está clasificado en la partida 48.11, por las siguientes razones:

1.- Consiste en una lámina compuesta por varios materiales, pero donde el papel constituye esencia del mismo, y más del 50% en masa (cap. 39)

2.- Su uso esencial consiste en alimentar una máquina de envasado, terminando al final como cápsula del envase (tapa). (p. 48.19 ó 48.21)

3.- La impresión es evidentemente accesoria (cap. 49)

A su vez, el "papel de banderolas para envolver envases", está clasificado en la partida 48.11, por las razones siguientes:

1.- Consiste en una lámina de materiales mixtos, pero donde el papel le confiere la esencia, y más del 50% en masa (cap. 39)

2.- Su uso consiste en alimentar una máquina de envasado, para terminar al final envolviendo al envase. Por lo tanto, aunque en su colocación final ya recortada en el envase, la banderola tiene como una de sus funciones el etiquetado, no lo es todavía en la forma de bobina. La bobina es pues, en su condición un producto intermedio de la industria o semiproducto, no

constituye todavía una etiqueta (p. 48.21), sino una "materia prima" para la alimentación de la línea de envasado. Véase el ejemplo similar de los envases comúnmente llamados "tetrabriks", en la N.E. p. 48.11 C), clasificado en esta partida, y no en la de envases, 48.19.

3.- La banderola aporta al envase dos características: servir de etiqueta para transmitir información al consumidor, donde la impresión es lo importante; y dar rigidez al envase al que envuelve, siendo por lo tanto parte mecánica esencial del envase. Ambas son importantes, ya que no podemos retirar ninguna de ellas sin dejar inservible el producto para su fin. Pero el producto a importar no es la banderola, sino la bobina, el producto intermedio. Hemos de recurrir a la anteriormente citada N. E. p. 48.11 C) sobre bobinas de "tetrabriks", que están incluidas en ésta partida a pesar de que evidentemente ya tienen la impresión completa. El arancel entiende que para los bobinados que alimentan máquinas que elaboran envases, su uso es esencialmente la alimentación de una industria, quedando "latente" la importancia de la impresión, que sí posee la etiqueta final.

Por lo tanto, hemos de incluir la bobina de banderola en partida 48.11, debido a su condición de material semielaborado para fabricar envases, y no en el capítulo 49, como producto cuya razón de ser fuera la impresión.

Respecto a las consultas propuestas por el interesado:

La consulta FR-E4-2007-001136-01, se refiere a un producto de la misma marca, y arancelariamente idéntico (cambia la impresión): una bobina para la máquina de envasado, con más de 50% de papel, que terminará constituyendo las tapas de los envases. La consulta clasifica en posición estadística 4811.59.00, dando como razones el "*carácter accesorio de la impresión respecto de la utilización del producto"*

La consulta FR-E4-2007-001136-01, una bobina, de la misma marca, principalmente constituida por papel, destinada a la máquina de envasado que forma las banderolas que envuelven los envases. Salvando la diferencia irrelevante a nuestros efectos, de poseer adhesivo en vez de cera, se trata del mismo producto de nuestra consulta. La clasificación es 4811.41.90, con las mismas razones que la anterior.

Ambas consultas confirman con productos arancelariamente idénticos el criterio de esta consulta tributaria.

Por otro lado analizamos otros criterios aduaneros internacionales:

El criterio de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) nº 4811.90/2 se redacta:

"Cartón presentado en hojas rectangulares de una longitud superior a 36 cm, completamente impreso en una de sus caras con textos e ilustraciones y del que se pueden obtener, por simple corte, cubiertas para libros. En este caso particular, cada hoja comprende ocho cubiertas sueltas completas destinadas a ser incorporadas a libros.

Los textos e ilustraciones en los artículos de este tipo tienen siempre un carácter accesorio que no modifica su utilización principal ni permite considerarlos como artículos del cap. 49."

Este producto confirma que los productos intermedios de la industria gráfica, tienen como "utilización principal" el alimentar un proceso de fabricación, y no la impresión en sí.

Los criterios de la OMA nº 4811.59 y 4811.60, reafirman la Nota Explicativa de p. 48.11 C), sobre productos intermedios para fabricar envases impresos, p. ej., "tetrabriks".

Por tanto, el bien "*papel complejo para capsular envases no adhesivo*" hay que clasificarlo, de acuerdo con el Reglamento (CEE) no 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, en la partida 4811.59.00.00. Al no incluirse la partida 4811.59.00.00 en el anexo IV de la Ley 20/1991, su importación no se encuentra sujeta al AIEM.

En el mismo sentido, el bien "*papel de banderolas para envolver envases"*, debe clasificarse en la partida 4811.41.90.00. Al no incluirse la partida 4811. 41.90.00 en el anexo IV de la Ley 20/1991, su importación no se encuentra sujeta al AIEM.

TERCERO.- Respecto al IGIC, el apartado 1º del número 1 del anexo I de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo reducido del 2 por 100 del IGIC en las importaciones y entregas interiores de bienes derivados, entre otros, de la industria de la fabricación de papel y cartón.

A efectos de comprobar si los bienes objeto de consulta pueden incluirse como productos de la industria de la fabricación de papel y cartón, y por tanto en el anexo I de la Ley 20/1991 acudimos al Reglamento nº 451/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril, que establece la Clasificación de Productos por Actividades (DOCE de 4/6/2008) y notas explicativas.

Estos productos se clasifican en la actividad CNAE 17.12.77, fabricación de papel y cartón. Por lo tanto, tributan al tipo general 2% de IGIC.

Téngase en cuenta que esta Dirección General mantiene, en relación con la aplicación del anexo I de la citada Ley, dos líneas interpretativas, que son compatibles entre ellas. Una es que la industria de las artes gráficas no está incluida en este anexo, y la otra, que debe interpretarse el mismo según los listados oficiales de actividades económicas, como la CNAE. La Unión Europea ha elaborado una clasificación de productos por actividades (CPA), que facilita la complementación de estas dos líneas. De la aplicación de esta última clasificación, se deduce, para este caso particular, que estos productos se incluyen en una categoría de la CNAE que no es la de artes gráficas. La aplicación de esta norma de la Unión Europea permite objetivar y hacer más transparentes los criterios interpretativos, cuando los textos del anexo I no son clarificadores por sí mismo.

CUARTO.- Como resumen de lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

1º) La importación de "*papel complejo para capsular envases no adhesivo*", clasificado en la partida estadística 4811.59.00.00, no se encuentra sujeta al AIEM, al no estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991.

2º) La importación de "*papel de banderolas para envolver envases"*, clasificado en la partida estadística 4811. 41.90.00, no se encuentra sujeta al AIEM, al no estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991.

3º) El tipo impositivo del IGIC aplicable en las importaciones de "*papel complejo para capsular envases no adhesivo"* y de "*papel de banderolas para envolver envases"*, es el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC, en aplicación del número 1, apartado 1º, del Anexo I de la Ley 20/1991.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 8 de agosto de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván