**GOBIERNO DE CANARIAS**
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:**<br>**NIF:** | **DOMICILIO:** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO:**<br><br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE:**<br>Artículo 4.1 y 4.2 Ley 20/1991<br>Artículo 27.1.2º y 27.1.4º Ley 20/1991<br>D.A.Octava.Uno Ley 20/1991<br>Anexo I.1º Ley 20/1991 |

**CUESTIÓN PLANTEADA:**

Se consultan en relación al tipo impositivo aplicables en las importaciones y entregas de cartuchos de tinta para impresora, fundamentando la aplicación del tipo reducido del IGIC en la clasificación arancelaria de las importaciones de dichas mercancías en función de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Asunto C-276/00)

**CONTESTACIÓN:**

Es de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100 en las importaciones y entregas interiores de cartuchos de tinta para utilizar en distintas marcas de impresoras, que se presentan individualizados en bolsas de plástico y cajas de cartón, incluidos los cartuchos de tinta sin cabezal impresor integrado, constituido por un recipiente de plástico, material esponjado, un tamiz metálico, juntas, un precinto, una etiqueta, tinta y un envoltorio, a que se refiere la Sentencia del Tribunal de Justicia a que hace referencia el consultante, y con independencia de cual sea la partida arancelaria en el que los mismos deban clasificarse.

Visto escrito presentado en la Consejería de Economía y Hacienda por la entidad consultante, en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), 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 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.-.** El consultante, en dos escritos cuyo contenido esencial coincide y se amplía, reproduce textualmente la respuesta efectuada a una consulta presentada mediante correo electrónico, cuyos términos son los siguientes:

"Este Centro Directivo, en consulta de fecha 20/02/2001 (consulta nº 468 en la doctrina tributaria existente en la página web de la Dirección General de Tributos) ha manifestado que las entregas e importaciones de cartuchos de tinta para impresora están sujetos al IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100.

En cuanto a la partida aplicable a las importaciones de dichos bienes, no existe doctrina tributaria al respecto por parte de este Centro Directivo, no obstante, se entiende incorrecta la aplicación de la P.E. 9612 al restringirse a cintas entintadas -incluidos cartuchos de cinta - y no a cartuchos de tinta. Por tanto, deberá clasificarse en la PE 8443.90 Partes como partes de máquinas para imprimir de chorro de tinta."

A continuación cita el consultante una consulta por escrito de fecha 20 de febrero de 2001 de esta Dirección General de Tributos, en la que como criterio tributaria de esta Administración se expone lo siguiente:

"La entrega interior y la importación de cartuchos de tinta para utilizar en distintas marcas de impresoras, que se presentan individualizados en bolsas de plástico y cajas de cartón tributa al tipo general del impuesto, esto es, al 5%."

Manifiesta el consultante que está claro que se trata de máquinas y no de cartuchos de tinta y nunca se podrán clasificar por la partida propuesta 8443.

Por otra parte, la partida que el consultante venía aplicando, 9612, habla de cintas entintadas de plástico, con segmentos de distintos colores, en las que las sustancias colorantes penetran por calor en un soporte (proceso denominado sublimación de las sustancias colorantes).

La U.E., en asunto C-276/00, que se transcribe lo deja claro, y no va por ninguna de las partidas citadas, sino por la 32.15, tal y como se alegaba en el escrito de fecha 7 de abril de 2004.

Con lo que el tema de fondo de la presente cuestión, entiende el consultante que queda claro, que pagará el 2 % de IGIC y no el 5 % como correspondería a la posición propuesta por uds.

Pero aún más, la nomenclatura combinada, que se transcribe a continuación, dice lo mismo que el órgano de la Unión Europea que entendió y emitió fallo, citado anteriormente.

Por otro lado, afirma el consultante, es de todos conocido que la falta de criterios o lagunas en la legislación de la Comunidad Autónoma de Canarias, está supeditada a la legislación estatal o comunitaria.

Asunto C-276/00.

Turbon International GmbH contra Oberfinanzdirektion Koblenz.

Arancel Aduanero Común.

Prejudicial:

”Arancel Aduanero Común - Partidas arancelarias - Clasificación en la Nomenclatura Combinada de los cartuchos de tinta compatibles con las impresoras de la marca Epson Stylus Color - Tintas (partida 3215) - Partes y accesorios de las máquinas de la partida 8471 (partida 8473). “ (Sala Cuarta)

Mediante resolución de 21 de febrero de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de julio siguiente, el Hessisches Finanzgericht, Kassel, planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de las partidas 3215 y 8473 de la Nomenclatura Combinada (en lo sucesivo, «NC»), que figura en el anexo I del 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 (DO L 256, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 1734/96 de la Comisión, de 9 de septiembre de 1996

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad Turbon International GmbH (en lo sucesivo, «Turbon International»), con domicilio social en Hattingen (Alemania), que actúa en calidad de derechohabiente universal de Kores Nordic Deutschland GmbH (en lo sucesivo, «Kores»), y la Oberfinanzdirektion Koblenz (Alemania) respecto a la clasificación arancelaria de los cartuchos de tinta sin cabezal impresor integrado destinados a ser colocados en las impresoras de inyección de tinta de la marca Epson Stylus Color (en lo sucesivo, «impresoras ESC»).

El litigio principal y la cuestión prejudicial

El 27 de junio de 1997, Kores solicitó que se emitieran dictámenes vinculantes de clasificación arancelaria para diferentes mercancías, entre las cuales se encontraban, en particular, unos cartuchos de tinta sin cabezal impresor integrado («Ink Jet Cartridges») destinados a ser colocados en las impresoras ESC.

A su juicio, dichos cartuchos de tinta correspondían a la subpartida 8473 30 90 de la NC. Resulta del expediente, por una parte, que la mercancía de que se trata en el procedimiento principal está compuesta por un cartucho de tinta (constituido, a su vez, por un recipiente de plástico en forma de paralelepípedo de aproximadamente 2,7 x 6,4 x 4,2 cm, material esponjado, un tamiz metálico, juntas, un precinto y una etiqueta, con un valor global cercano a los 4 DEM), tinta (aproximadamente 35 ml), con un valor estimado de 0,35 DEM, y un envoltorio consistente en una caja de cartón que contiene una bolsa de plástico gris sellada y, por otra parte, que sólo puede utilizarse en las impresoras ESC, ya que el cartucho y la tinta han sido especialmente concebidos para ese tipo de impresoras.

El 22 de agosto de 1997, la Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main (Alemania) clasificó dicha mercancía en la subpartida 3215 90 80 de la NC. Esta decisión se basó en la consideración de que la mercancía que había que clasificar en el caso de autos era la tinta en sí, mientras que el cartucho, es decir el recipiente de plástico, no era más que el continente o el envase necesario de

dicha tinta y era del tipo normalmente utilizado para esa clase de mercancías. Por tanto, los cartuchos se clasificaron en la partida de la NC correspondiente a las tintas, en virtud de la regla general 5 b).

Por haber sido desestimada su reclamación contra dicha decisión de clasificación, Kores interpuso recurso ante el Hessisches Finanzgericht, Kassel, el 17 de febrero de 1998. Ante este órgano jurisdiccional, Kores y Turbon International, que sucedió en los derechos y obligaciones de Kores en enero de 1999, reiteraron su alegación según la cual los cartuchos de tinta debían clasificarse en la subpartida 8473 30 90 de la NC porque, teniendo en cuenta sus características propias, dichos cartuchos asumen funciones técnicas esenciales en el proceso de impresión, por lo que pueden compararse con los cartuchos de tinta con cabezal impresor integrado que, como tales, se califican como «parte» de una impresora. Alegan también que en cualquier caso dichos cartuchos pueden considerarse un «accesorio» de tal impresora, ya que, de acuerdo con la nota explicativa del SA relativa a la partida 8473 de la NC, constituyen órganos de equipamiento intercambiables «que [permiten] adaptar las máquinas a un trabajo determinado».

Con carácter subsidiario, Kores y Turbon International alegan que la clasificación de los citados cartuchos en la partida 8473 de la NC también se justifica por su valor comercial. En efecto, como en el caso de autos el valor de la tinta que contiene el cartucho es muy inferior al valor intrínseco de éste, lo que confiere al conjunto su «carácter esencial» en el sentido de la regla general 3 b) es el cartucho.

Sin embargo, la Oberfinanzdirektion Koblenz, que se hizo cargo el 1 de agosto de 1998 de las atribuciones de la Zoll- und Verbrauchsteuerabteilung de la Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, confirmó ante el órgano jurisdiccional remitente la clasificación de la mercancía controvertida en el procedimiento principal en la partida 3215 de la NC por considerar que el criterio decisivo para tal clasificación es el artículo «tinta de imprenta», producto indispensable para que la impresora funcione, y no el cartucho en sí, que no es más que un continente necesario por tratarse de un producto líquido. La Oberfinanzdirektion Koblenz afirmaba que no cabía clasificar la citada mercancía en la partida 8473 de la NC, como «parte» o «accesorio» de una impresora, ya que, por una parte, se admite generalmente que sólo se consideran «partes» de una máquina en el sentido de la nota 2, letra b), de la sección XVI de la NC las mercancías necesarias para el montaje de dicha máquina o las que aparecen al desmontarla y, por otra parte, los cartuchos de tinta no permiten adaptar la impresora a un trabajo «determinado».

Por lo que respecta a la alegación basada en el valor comercial del recipiente del cartucho comparado con el de la tinta contenida en él, la Oberfinanzdirektion Koblenz afirma que tal comparación no es pertinente en el caso de autos, puesto que las características objetivas de la mercancía que debe clasificarse proporcionan indicaciones claras para realizar la clasificación arancelaria.

En tales circunstancias, como dudaba sobre la clasificación correcta de los citados cartuchos en la NC, sobre todo teniendo en cuenta el tenor del artículo 97 del Bürgerliches Gesetzbuch (código civil alemán), que define los accesorios como «cualquier bien mueble que, sin ser parte integrante del bien principal, esté destinado a contribuir a su objetivo económico y que guardan respecto a dicho bien principal la relación espacial necesaria para lograr tal objetivo», y el hecho de que las autoridades aduaneras francesas, neerlandesas y del Reino Unido habían emitido dictámenes

vinculantes de clasificación arancelaria, el Hessisches Finanzgericht, Kassel, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Un cartucho de tinta compatible consistente en un cartucho para tinta (recipiente de plástico, material esponjado, tamiz metálico, juntas, precinto y etiqueta), tinta y envoltorio que, tanto por lo que se refiere al cartucho en sí como a la tinta, sólo puede utilizarse para las impresoras de la marca Epson Stylus Color

¿debe clasificarse en el código 3215 90 80 por ser un cartucho desechable relleno de tinta (sin cabezal impresor integrado) para impresoras de inyección de tinta o bien constituye una parte o accesorio de una impresora que, como unidad esencial de un sistema de proceso de datos, corresponde a la partida 8471 de la Nomenclatura Combinada, por lo que debe clasificarse en la partida 8473 de la Nomenclatura Combinada?»

Apreciación del Tribunal de Justicia

Para responder a la cuestión planteada, procede recordar con carácter preliminar la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia según la cual, en aras de la seguridad jurídica y la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de las mercancías debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas del Arancel Aduanero Común y de las notas de las secciones o capítulos (véanse, en particular, las sentencias de 20 de noviembre de 1997, Wiener SI, C-338/95, Rec. p. I-6495, apartado 10; de 19 de octubre de 2000, Peacock, C-339/98, Rec. p. I-8947, apartado 9, y de 7 de junio de 2001, CBA Computer, C-479/99, Rec. p. I-4391, apartado 21).

Es asimismo jurisprudencia reiterada que, a efectos de la interpretación del Arancel Aduanero Común, tanto las notas que preceden a los capítulos del Arancel Aduanero Común como las Notas Explicativas de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera constituyen medios importantes para lograr una aplicación uniforme de este arancel y proporcionan, como tales, elementos válidos para su interpretación (véanse las sentencias, antes citadas, Wiener SI, apartado 11, y Peacock, apartado 10).

En este caso, es necesario señalar que los cartuchos controvertidos en el procedimiento principal no se mencionan expresamente ni en el texto de las partidas de la NC ni en el de las notas de las secciones o capítulos de ésta, al contrario que las puntas de bolígrafos con depósito de tinta, las cintas entintadas para máquinas de escribir y los tampones entintadores, a los que hacen referencia respectivamente las partidas arancelarias 9608 y 9612 de la NC.

Sin embargo, las reglas generales y las notas explicativas del SA relativas a dichas reglas y a las partidas arancelarias 3215 y 8473 proporcionan indicaciones útiles para clasificar las mercancías de que se trata en el procedimiento principal.

En efecto, es preciso recordar que, a tenor de la regla general 3 b), que contempla precisamente el supuesto en el que una mercancía deba aparentemente clasificarse en dos o más partidas, «los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en surtidos acondicionados para la venta al por menor cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la regla 3

a), se clasificarán con la materia o el artículo que les confiera el carácter esencial, si fuera posible determinarlo».

En el caso de autos, el elemento que confiere a los cartuchos controvertidos en el procedimiento principal su carácter esencial es la tinta que contienen. En efecto, la función esencial del cartucho consiste en almacenar la tinta y alimentar con ella la impresora para permitir que se transcriba al papel un trabajo realizado en el ordenador.

Esta observación no queda desvirtuada por el hecho de que el órgano jurisdiccional remitente señale que los citados cartuchos pueden rellenarse. En efecto, si bien esa operación alarga la vida útil del recipiente de plástico, no modifica la función intrínseca de dichos cartuchos, que consiste en almacenar tinta y alimentar con ella la impresora ESC.

Habida cuenta de que los citados cartuchos contienen un mecanismo técnicamente sofisticado que garantiza un flujo controlado de la tinta durante el proceso de impresión, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si estos cartuchos no deberían más bien calificarse como «partes» o «accesorios» de una impresora y clasificarse en la partida 8473 de la NC.

A este respecto, procede recordar que, en el sentido de la partida 8473 de la NC, el término «parte» implica la presencia de un conjunto para cuyo funcionamiento ésta es indispensable (véase la sentencia Peacock, antes citada, apartado 21), lo que no sucede en el caso de los cartuchos controvertidos en el procedimiento principal.

Por estos motivos, un cartucho de tinta como el controvertido en el procedimiento principal, que, según sus características descritas por Turbon International en sus observaciones escritas, no desempeña ningún papel particular en el funcionamiento mecánico de la impresora propiamente dicho, no puede calificarse como «parte» de una impresora en el sentido de la partida 8473 de la NC.

Dicho cartucho no puede tampoco clasificarse en esa partida como «accesorio» de las impresoras en cuestión.

Resulta de las anteriores consideraciones que, en virtud de la regla general 3 b), procede clasificar la mercancía controvertida en el procedimiento principal en la partida 3215 de la NC.

El Tribunal de Justicia declaró:

"El anexo I del 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 su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 1734/96 de la Comisión, de 9 de septiembre de 1996, debe interpretarse en el sentido de que un cartucho de tinta sin cabezal impresor integrado, constituido por un recipiente de plástico, material esponjado, un tamiz metálico, juntas, un precinto, una etiqueta, tinta y un envoltorio, que, tanto por lo que se refiere al cartucho como a la tinta, sólo puede utilizarse en una impresora con las mismas características de las impresoras de inyección de tinta de la marca Epson Stylus Color, debe clasificarse en la subpartida 3215 90 80 de la Nomenclatura Combinada."

Añade el consultante que el Abogado General Sr. J.Mischo presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Cuarta el 11 de septiembre de 2001.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera como sigue:

"Procede interpretar el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, relativo a la Nomenclatura Arancelaria y Estadística y al Arancel Aduanero Común, modificado por el Reglamento (CE) nº 866/97, en el sentido de que un cartucho de tinta constituido por un recipiente de plástico, material esponjado, un tamiz metálico, juntas para garantizar la estanquidad, un precinto, una etiqueta, tinta y material de embalaje, que no incluye un cabezal impresor y que sólo puede utilizarse en una impresora de la marca Epson Stylus Color clasificadas en la partida 8471 de la Nomenclatura Combinada, debe, de manera general, clasificarse en la partida 3215 de la Nomenclatura Combinada. Sólo es posible proceder a otra clasificación si el tamiz metálico integrado en dicho cartucho de tinta desempeña una función mecánica o electrónica específica en la impresora mencionada; en tal caso, procedería estimar que el cartucho de tinta constituye una parte o accesorio de impresora y clasificarlo en la partida 8473 de la Nomenclatura Combinada"

Por último, el consultante transcribe, entre otras, las partidas estadísticas 3215.90.80.10 y 3215.90.80.30 del Arancel Aduanero Comunitario.

Conforme a las anteriores manifestaciones, el consultante entiende que debe aplicarse el tipo impositivo reducido del IGIC del 2 por100 y no el general del 5 por 100 en las importaciones y entregas interiores de cartuchos de tinta para impresora.

**SEGUNDO.-** La contestación a la presente consulta no tiene carácter vinculante pues ha sido presentada con anterioridad al día 1 de julio de 2004, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, rigiéndose por lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

**TERCERO.-** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4. 1 de la Ley 20/1991, "*están sujetas al Impuesto* (IGIC) *por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*." Añade el número 2 del citado artículo que *"asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bines la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador."*

Sobre las operaciones sujetas y no exentas del IGIC son de aplicación diversos tipos impositivos, entre ellos el tipo reducido del 2 por 100, aplicable a las operaciones que se citan en el anexo I de la Ley 20/1991 – artículo 27.1.2º y Disposición Adicional Octava.Uno.2 de la Ley 20/1991 – y el tipo general del 5 por 100, aplicable a los bienes y servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados – artículo 27.1.4º y Disposición Adicional Octava.Uno.3 de la Ley 20/1991.

A diferencia del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), y con la excepción de los tipos impositivos del IGIC a que se refiere el Anexo VI de la Ley 20/1991, no existe relación entre las partidas arancelarias en las que puedan o deban ser clasificadas las importaciones de bienes sujetas al IGIC y el tipo impositivo del IGIC que les sea aplicable a las mismas, sin perjuicio de que, a título meramente orientativo, esta Administración Tributaria publique un documento para facilitar la clasificación arancelaria de las mercancías y los tipos impositivos correspondientes a las mismas, pudiendo concurrir la aplicación de diversos tipos impositivos en

relación a los bienes clasificables en la misma partida arancelaria, incluso en su máxima desagregación.

En concreto, el tipo reducido del IGIC del 2 por 100 es aplicable a las importaciones y entregas interiores de bienes incluidos en el anexo I de la Ley 20/1991, siendo criterio reiterado de este Centro Directivo que no es aplicable el tipo reducido a operaciones relacionadas con productos que, no procediendo exclusivamente de una sola sino de varias de las industrias recogidas en el Anexo I referido anteriormente, están compuestos por elementos que, individualmente considerados, no podrían cumplir por sí mismos la función económico-social del producto completo.

Los cartuchos de tinta objeto de consulta no están incluidos en las operaciones descritas para el tipo reducido, no pueden considerarse productos directos de las industrias que se citan, pues, en todo caso, están integrados por elementos producidos por sectores industriales distintos.

En consecuencia, es criterio de este Centro Directivo que es de aplicación el tipo general del IGIC del 5 por 100 en las importaciones y entregas interiores de cartuchos de tinta para utilizar en distintas marcas de impresoras, que se presentan individualizados en bolsas de plástico y cajas de cartón, incluidos los cartuchos de tinta sin cabezal impresor integrado, constituido por un recipiente de plástico, material esponjado, un tamiz metálico, juntas, un precinto, una etiqueta, tinta y un envoltorio, a que se refiere la Sentencia del Tribunal de Justicia a que hace referencia el consultante, y con independencia de cual sea la partida arancelaria en el que los mismos deban clasificarse.

Las Palmas de Gran Canaria, a 24 de agosto de 2004

**EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Alberto Génova Galván