

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092150

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 14 de diciembre de 2023

Sala 2.^a

R.G. 7611/2020

SUMARIO:

Publicaciones. Material escolar. Publicaciones infantiles. Fijada la clasificación arancelaria de los productos importados, procede ahora analizar qué tipo de IVA corresponde aplicar a aquellos que han sido aforados en la posición estadística 4903.00.00.00 pues mientras la interesada sostiene que procede la aplicación del tipo superreducido del 4% la Inspección considera que en estos supuestos es de aplicación el tipo general del 21%.

La norma fija un tipo del 4% para las entregas e importaciones de los productos categorizados como libros, por lo que la cuestión a dilucidar será determinar si los productos clasificados en la posición 4903.00.00.00 tienen la condición de "libros" a efectos del Impuesto.

El concepto de libro a efectos del Impuesto es un concepto amplio, que abarca tanto los libros que solamente contienen texto como los de cuentos y publicaciones infantiles que incorporan páginas desplegadas, incluyen pegatinas para adherirlas a las ilustraciones del libro o incluyen piezas de puzle que se encajan en las páginas para formar las ilustraciones del libro.

No se consideran libros, ni tampoco cuadernos de dibujo -a los efectos del IVA- los cuadernos de colorear, de escritura y actividades, que tributarán al tipo general.

Cuando los libros se presenten acompañados de otros bienes (piezas de puzle, pegatinas, etc) el tipo impositivo aplicable se determinará en función de si nos encontramos ante la entrega de un único bien o ante la entrega de bienes independientes. Si los bienes entregados tienen la consideración de un único bien se aplicará a la totalidad de los productos el tipo impositivo aplicable al libro. Por el contrario, si se entiende que existen entregas independientes se aplicará a cada una de ellas el tipo impositivo que corresponda.

Por otra parte, en ningún momento la normativa reguladora del IVA realiza una remisión, como si ocurre en otros supuestos, a efectos de determinar qué debe entenderse por "libro" a lo dispuesto a estos efectos en la Nomenclatura Combinada por lo que no existe una plena correspondencia entre los criterios empleados para la determinación de la clasificación arancelaria y los utilizados a efectos de fijar el tipo de IVA que resulta aplicable.

La clasificación arancelaria en la posición 4903.00.00.00 viene determinada por el hecho de que se trata de libros en que los que el sentido del relato se consigue por una serie de imágenes episódicas acompañadas de una simple leyenda o de una descripción somera sobre ellas, no por el hecho de que sean considerados cuadernos de actividades. Así, cuentos, libros de actividades, libros para colorear, rotulares y pegatinas, deben ser aforados en la posición 4903.00.00.00 "álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños", procede aplicar el tipo impositivo general del 21%. Ahora bien, libros pop-up y libros que se caracterizan por tener mecanismos para estirar, deben ser aforados en la partida 4903 sin embargo, estos productos sí tienen la consideración de libro a efectos de IVA puesto que los mismos no son cuadernos para colorear o libros de actividades y procede en consecuencia aplicar el tipo reducido del 4%. **(Criterio 1 de 2)**

Tipo de IVA aplicable en la importación artículos calificados como surtidos: libro acompañado de figuritas, collar, puzle. Para la aplicación de un tipo único a todos los productos integrados en el "surtido" debe analizarse si se trata o no de una prestación única a efectos del IVA.

En ese sentido, procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial.

Además, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes.

La aplicación de lo anterior al caso que nos ocupa determina que deba considerarse que las entregas de libros acompañadas de figuritas, collar, puzle constituyen una prestación única a los efectos del IVA puesto que los productos que acompañan al libro son elementos accesorios que constituyen un medio para disfrutar en mejores condiciones el producto principal. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 90 y 91.

Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo (Código aduanero de la Unión), arts. 102, 116, 119, 120, 121 y 124.

Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo (Nomenclatura arancelaria y estadística y arancel aduanero común), arts. 1, 9, 12 y Anexo I.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

- Acuerdo de liquidación de 3 de noviembre de 2020, derivado del acta de disconformidad A02-...3, extendida por el concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicio 2017, con importe de 4.270,01 euros.
- Acuerdo de liquidación de 13 de noviembre de 2020, derivado del acta de disconformidad A02-...1, extendida por el concepto "IVA importación", ejercicio 2017, con importe de 345.918,13 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 10/12/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 03/12/2020 contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, citados en el encabezamiento.

Segundo.

Consta en lo actuado que Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT incoó a la entidad interesada las siguientes actas de disconformidad:

- Acta A02-...3, extendida por el concepto Tarifa Exterior Comunidad, ejercicio 2017, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 15.502,71 euros.

Intereses de demora: 892,80 euros.

Total deuda a ingresar: 16.395,51 euros.

- Acta A02-...1 extendida por el concepto IVA Actas de Inspección, ejercicio 2017, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 348.327,27 euros.

Intereses de demora: 0 euros.

Total deuda a ingresar: 348.327,27 euros.

Del conjunto de las actas citadas y sus informes complementarios se desprende lo siguiente:

I. El obligado tributario **XZ**, S.A. se constituyó como sociedad anónima el ... de 196... no habiendo modificado su denominación social desde entonces.

La sociedad está integrada en el Grupo **XZ-TW** cuya sociedad dominante es **XZ-TW SRL**.

Su objeto social es la explotación de todo lo referente a negocios (...), teniendo para este objeto todos y cuantos elementos o anexos al ramo acuerde la gerencia y desarrolla sus actividades en el territorio español e internacional.

El valor en aduana declarado de las importaciones realizadas durante el ejercicio 2017 fue de ... euros, ascendiendo los derechos de arancel liquidados a ... euros.

II. De las comprobaciones realizadas por la Inspección resultó que algunas de las partidas consignadas por la interesada en los DUA de importación correspondientes al ejercicio 2017 eran erróneas, por lo que, tras agrupar las mercancías en función de sus características procedió a la modificación de las posiciones arancelarias de acuerdo con el siguiente detalle:

- **Grupo 1:** formado por surtidos compuestos básicamente por cuentos, libros de actividades, libros para colorear, rotulares y pegatinas.

Dichos productos son clasificados por la interesada en las posiciones 4901.99.00.00 y 4903.00.00.00.

A juicio de la Inspección todos los productos integrantes de este grupo deben clasificarse en la partida 4903.00.00.00 al considerar que el cuento tiene un interés secundario frente a las distintas actividades que se pueden realizar con todos los elementos que forman el surtido.

- **Grupo 2:** integrado principalmente por libros de actividades y libros para colorear con pegatinas y ceras.

La empresa clasifica dichos productos en las posiciones arancelarias 4901.99.00.00, 4903.00.00.00 y 3919.90.80.99.

La Inspección por su parte entiende que los mismos deben clasificarse en la posición 4903.00.00.00, al tratarse de libros para dibujar o colorear.

- **Grupo 3:** constituido por libros pop-up, libros con pestañas móviles y texturas.

La entidad los clasifica en las posiciones 4901.91.00.00, 4901.99.00.00 y 4903.00.00.00.

La Inspección entiende que los citados productos deben de clasificarse en la posición 4903.00.00.00, dado que todos los libros de este grupo cuentan con ilustraciones móviles o que se levantan al abrir el libro y se caracterizan por tener como atractivo principal la ilustración, siendo el texto de interés secundario.

- **Grupo 4:** comprende kits formados por un libro, ... figuras y un tapete

La empresa clasifica a la mitad de los productos de este grupo como surtido, en las partidas 4901.99.00.00 y 4903.00.00.00., aforando la otra mitad como artículos independientes en las posiciones 4901.99.00.00, 4903.00.00.00, 9503.00.70.00 y 9503.00.75.90, respectivamente.

La Inspección, por su parte, considera que las figuras son el producto que confiere el carácter esencial al conjunto y procede a su clasificación como juguetes en la partida 9503.00.70.00.

- **Grupo 5:** comprende tres DUA en los que se declaran kits formados por un libro instrucciones y todo lo necesario para hacer muñecos o dibujos de punto de cruz sobre telas.

La empresa realiza la clasificación de estos productos en la partida 4901.99.00.00.

La Inspección manifiesta que esta partida es correcta ya que existe una IAV (ES 2017...9) emitida a petición de la interesada en la que así se manifiesta. Se considera así que en estos productos el carácter esencial está determinado por el libro que proporciona toda la información necesaria para realizar los muñecos o los dibujos de punto de cruz.

No obstante, lo anterior existe una liquidación practicada por la Aduana en relación con la importación de productos de este mismo grupo en la que se entiende que el pack compuesto por un libro de instrucciones, ... piezas de tela, aguja e hilo (...), debe clasificarse en la posición 5407.92.00.00 "*los demás tejidos teñidos, hilados de filamentos sintéticos, incluidos los tejidos fabricados con los productos de la partida 5404*" y el pack compuesto por un libro de instrucciones, patrones recortables (...) paños de fieltro, aguja e hilo (...) y relleno para ... muñecos, debe aforarse en la posición 5602.90.0.00 "*los demás fieltros, incluso impregnados, recubiertos, revestidos o estratificados*".

La Inspección no modifica ninguna de dichas partidas.

- **Grupo 6:** integrado por kits formados por un libro de actividades con ... figuras (...).

La empresa afora en unos casos en la posición 4901.99.00.00, y en otros declara los productos como artículos independientes, en las partidas 4901.99.00.00 y 9503.00.49.90.

La Inspección, por su parte, considera que los citados productos deben de clasificarse en la partida 9503.00.70.00. al entender que se trata de surtidos en los que el carácter esencial está determinado las figuras de plástico.

- **Grupo 7:** formado por un kit para la construcción de una nave o un puzle....

La empresa clasifica estas mercancías en ocasiones como juguetes en las posiciones 9503.00.39.90 y 9503.00.99.90. y en ocasiones como libros de la posición 4901.99.00.00.

A juicio de la Inspección estos productos deben clasificarse como juguetes en la partida 9503.00.39.90 al venir el carácter esencial determinado por la construcción de la nave, teniendo el libro un carácter secundario.

- **Grupo 8:** integrado por los siguientes productos: libro con un collar, libro con un puzle para colorear y libro con ... figuras de cartón extraíbles.

La empresa clasifica estos artículos en la partida 4903.00.00.00.

Considera la Inspección que dicha partida es la correcta, puesto que en estos productos el carácter esencial está determinado por el libro, en el que las ilustraciones son el elemento principal.

- **Grupo 9:** integrado por los productos descritos como libro-piano, libro-xilófono y libro-sonajero-mordedor.

La interesada clasifica estos productos en la posición arancelaria 4901.99.00.00.

La Inspección entiende, sin embargo, que los mismos deben clasificarse como juguetes en las posiciones 9503.00.55.90 (libro-piano y libro-xilófono) y 9503.00.99.90 (libro-sonajero-mordedor).

En estos artículos, entiende, el elemento principal es el piano, el xilófono o el sonajero-mordedor incorporado al libro, que se utiliza fundamentalmente para jugar.

- **Grupo 10:** formado por libros de siluetas y recortables y libros de maquetas extraíbles, piezas recortables y ejercicios.

La interesada clasifica los productos en la posición arancelaria 4901.99.00.00.

Por su parte la inspección entiende que los mismos deben clasificarse como juguetes en las posiciones 9503.00.21.90 (libro con siluetas y vestidos, estampados y motivos recortables) y 9503.00.99.90 (libro con maquetas extraíbles).

Considera, al igual que en el grupo anterior que, en estos artículos, el recortable o la maqueta constituyen el elemento principal, siendo la finalidad de los mismos el juego.

- **Grupo 11:** integrado por los productos denominados puzles-libros.

La empresa clasifica los mismos en la posición arancelaria 4901.99.00.00.

Frente a ello, la Inspección entiende que la clasificación de estos productos debe hacerse en la posición 9503.00.69.00, pues nos encontramos con un libro formado por rompecabezas visuales (...) puzles que forman un libro, siendo utilizados los mismos para jugar.

- **Grupo 12:** compuesto por libros ilustrados y libros de fotografías.

La entidad los clasifica en las posiciones 4901.91.00.00, 4901.99.00.00 y 4903.00.00.00.

La Inspección considera que todos ellos deben aforarse en la posición 4903.00.00.00. al tratarse de libros en los que las ilustraciones son el elemento principal, considerándose el texto de interés secundario.

- **Grupo 13:** formado por libros con sonidos y canciones.

La interesada afora los mismos en las posiciones 4901.91.00.00, 4901.99.00.00 y 4903.00.00.00.

La Inspección reconduce todos ellos a la posición 4903.00.00.00 al entender que en estos libros, el texto tiene un interés secundario frente a las ilustraciones que van acompañadas de sonidos o canciones.

- **Grupo 14:** compuesto por libros con preguntas, pestañas móviles, solapas y/o texturas.

La empresa los clasifica en las posiciones 4901.91.00.00, 4901.99.00.00 y 4903.00.00.00.

La Inspección entiende que todos ellos deben incluirse en la posición arancelaria 4903.00.00.00 pues en los mismos el texto tiene un interés secundario frente a las ilustraciones que van acompañadas de solapas de fieltro, pestañas móviles y/o texturas.

- **Grupo 15:** integrado por packs de juego con preguntas, enigmas, experimentos o desafíos.

La reclamante clasifica uno de estos packs como juguete, en la posición arancelaria 9504.90.80.00 y el resto como libros, en la posición arancelaria 4901.99.00.00.

La Inspección considera que todos los productos de este grupo son juguetes de la posición 9504.90.80.00 pues a su juicio, nos encontramos con juegos de mesa en los que se pone a prueba los conocimientos o se realizan experimentos científicos.

- **Grupo 16:** formado por un DUA con un libro de postales, sobres y cierres distintos.

La empresa lo clasifica en la partida 4903.00.00.00. siendo dicha partida considerada correcta por la Inspección al tratarse de tarjetas postales ilustradas que se presenten en forma de álbumes o de libros de estampas.

- **Grupo 17:** integrado por libros de películas, libros pop-up, libros con texturas, libros con solapas, libros con desplegados, libros de fotografías, libros con ventanas, libros con mapas, libros con planos, cuentos, guías, atlas, biografías y cómics.

La empresa los clasifica en las posiciones arancelarias 4901.91.00.00 y 4901.99.00.00.

La Inspección entiende aplicable exclusivamente la posición 4901.99.00.00 al tratarse los productos objeto de clasificación de libros, distintos de diccionarios y enciclopedias, en los que, el texto es la parte más importante frente a las ilustraciones y fotografías que tienen un interés secundario.

II. Asimismo, de las actuaciones de comprobación realizadas resultó que la entidad tenía suscritos varios contratos de licencia con terceros que no habían motivado, a juicio de la interesada, la práctica de ajustes al valor en aduana.

Sin embargo, a juicio de la Inspección los cánones satisfechos a terceros en virtud de los citados contratos de licencia reúnen los requisitos establecidos en los artículos 70 y 71 del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión Código Aduanero de la Unión y en el artículo 136 del Reglamento de Ejecución 2015/2447, de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) no 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, por lo que se proponía el incremento del valor en aduana en el importe de 351.098,94 euros por este concepto.

III. Finalmente, la Inspección procedió a practicar liquidación por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido pues a su juicio el tipo superreducido del 4% sólo puede aplicarse a los libros susceptibles de lectura o aquellos otros en los que el texto tenga un carácter esencial aunque incorporen imágenes o cualquier otro elemento.

En consecuencia, y *a sensu contrario*, cuando el texto tiene un carácter claramente secundario, o no contiene texto, procede la aplicación del tipo del 21%.

Partiendo de esta consideración, regulariza el tipo de IVA declarado por la interesada de acuerdo con los siguientes criterios:

- Los libros que se clasifican arancelariamente en la posición 4901.99.00.00 deben tributar al tipo del 4% de acuerdo con el número 2º del apartado Dos del punto 1 del artículo 91 de la Ley del IVA, al ser en ellos el texto el elemento fundamental.
- Los libros de actividades, libros de colorear, libros pop-up, libros con pestañas móviles, libros de actividades con figuras ..., libros (...), libros con puzle para colorear, libros con figuras extraíbles, libros ilustrados, libros con sonidos y libros de postales con partida arancelaria 4903.00.00.00, deben tributar al tipo de IVA del 21%, puesto que en ellos el texto tiene un carácter secundario y no se pueden incluir en el concepto de libro ni de cuaderno de dibujo a efectos de aplicar el tipo súper reducido del IVA.
- Los productos del grupo 5, clasificados en las posiciones arancelarias 5407.92.00.00 y 5602.90.00.00 deben tributar al tipo del 21 %, ya que los mismos no se consideran libros.
- Los productos que se consideran juguetes y que, por ello, se incluyen en el capítulo 95 de la Nomenclatura Combinada deben tributar igualmente al tipo del 21%.

Evacuado el trámite de audiencia, la entidad presentó en fechas 13 y 24 de agosto de 2020 sendos escritos de alegaciones en los que manifestaba su disconformidad tanto en relación con las posiciones arancelarias determinadas por la Inspección como en lo relativo al incremento del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercero.

En fechas 3 y 13 de noviembre de 2020 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó sendos acuerdos de liquidación por los conceptos Tarifa Exterior e IVA a la Importación, desestimando las alegaciones formuladas por la interesada y confirmando lo señalado en las propuestas de liquidación.

Cuarto.

Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso en fecha 3 de diciembre de 2020 la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número 00/07611/2020.

Puesto de manifiesto el expediente la entidad reclamante formuló alegaciones señalando lo siguiente:

- No procede modificar las posiciones arancelarias declaradas por la interesada en relación con los grupos 1,3,4,5,6 y 8 a 16 a los que se refiere la Inspección en su acuerdo de liquidación.
- Los productos clasificados en la posición arancelaria 4903.00.00.00. deben tributar al tipo de IVA superreducido del 4% y no al general del 21%.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Determinar si los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, citados en el encabezamiento son ajustados a Derecho.

Tercero.

Señala la interesada que la clasificación arancelaria realizada por la Inspección en relación con productos integrados en los grupos 1, 3 a 6 y 8 a 16, no se ajusta a Derecho, pues a su juicio, todos los productos integrados en dichos grupos deben aforarse en la posición estadística 4901.99.00.00 "*los demás libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas*" de la Nomenclatura Combinada al tratarse de libros que contienen una historia narrada.

Por su parte la Inspección sostiene que los citados productos deben ser aforados en las siguientes posiciones:

- 4903.00.00.00 "*álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños*" (grupos 1, 3, 13, 14 y 16).
- 9503.00.70.00 "*los demás, de los demás de los demás juguetes presentados en surtidos o panoplias*" (grupos 4 y 6).
- 9503.00.55.90 "*los demás instrumentos y aparatos musicales, de juguete*" y 9503.00.99.90 "*los demás, de los demás, de los demás, de los demás juguetes*" (grupo 9).
- 9503.00.21.90 "*los demás muñecas y muñecos que representan solamente seres humanos*" y 9503.00.99.90 "*los demás, de los demás, de los demás, de los demás juguetes*" (grupo 10).
- 9503.00.69.00 "*los demás rompecabezas*" (grupo 11).
- 9504.90.80.00 "*los demás de los demás videoconsolas y máquinas de videojuego, artículos para juegos de sociedad, juegos de mesa o salón, incluidos los juegos con motor o mecanismo, billares, mesas especiales para juegos de casino y juegos de bolos automáticos ("bowling")*" (grupo 15).
- 4901.99.00.00 "*los demás libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas*" (grupo 5).

Para la correcta clasificación arancelaria de la mercancía objeto de controversia habrá que estar a lo dispuesto en Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo de 23 de julio de 1987, y sus posteriores modificaciones, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común. El artículo 12 del Reglamento n.º 2658/87 dispone que la Comisión Europea adoptará anualmente un reglamento que recoja la versión completa de la NC y de los tipos autónomos y convencionales de los derechos del arancel aduanero común correspondientes, tal como resulte de las medidas adoptadas por el Consejo de la Unión Europea o por la Comisión. Dicho reglamento se publicará en el Diario Oficial de la Unión Europea a más tardar el 31 de octubre y se aplicará a partir del 1 de enero del año siguiente.

Dispone así el artículo 1 del citado Reglamento, lo siguiente:

"1. Se establece por la Comisión una nomenclatura de mercancías, en adelante denominada «nomenclatura combinada» o en forma abreviada «NC», para satisfacer al mismo tiempo las exigencias del arancel aduanero común, de las estadísticas del comercio exterior de la Comunidad y de las otras políticas de la Comunidad relativas a la importación o exportación de mercancías.

2. La nomenclatura combinada incluirá:

- a) la nomenclatura del sistema armonizado;
- b) las subdivisiones comunitarias de dicha nomenclatura, denominadas «subpartidas NC» cuando se especifiquen los tipos de derechos correspondientes;
- c) las disposiciones preliminares, las notas complementarias de secciones o de capítulos y las notas a pie de página que se refieran a las subpartidas NC.

3. La nomenclatura combinada figura en el anexo I. En dicho anexo se determinan los tipos de derechos del arancel aduanero común, las unidades suplementarias estadísticas, así como los demás elementos necesarios".

El "Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías" (en lo sucesivo, «SA») elaborado por la OMA e instituido por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983 y aprobado, junto con su Protocolo de enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987 (DO 1987, L 198, p. 1), está constituido por:

- a. Reglas Generales Interpretativas.
- b. 21 Secciones con sus notas legales.
- c. 96 capítulos con sus notas legales.

Se trata de un sistema estructurado en forma de árbol, ordenado y progresivo de clasificación, de forma que partiendo de las materias primas (animal, vegetal y mineral), se avanza según su estado de elaboración y su materia constitutiva, y después a su grado de elaboración en función de su uso o destino. La codificación está compuesta por los siguientes caracteres:

Los dos primeros dígitos se corresponden con el número del "Capítulo" en que se encuentra clasificada la mercancía de que se trate. Los dos siguientes dígitos, es decir el tercero y cuarto, se corresponde con la "Partida". Dentro de cada partida, se subdivide en otros dos dígitos, el quinto y sexto y esta subdivisión se denomina "subpartida del Sistema Armonizado".

El SA se complementa, por los denominados textos auxiliares, de entre los cuales, podemos destacar como importantes para la correcta clasificación de las mercancías:

- Las Notas Explicativas (NESA): publicadas y actualizadas por la Organización Mundial de Aduanas. Constituyen la interpretación oficial del Sistema y no forman parte del convenio. Son unos textos que proporcionan indicaciones sobre el alcance de cada una de las secciones, capítulos y partidas recogidas en el SA, así como una serie de los principales artículos comprendidos en cada uno de ellos y de los excluidos, acompañada de descripciones técnicas e indicaciones prácticas que permiten identificarlas. Contribuyen de manera importante a la interpretación del alcance de las diferentes partidas aduaneras, sin tener, no obstante, fuerza vinculante en Derecho (véase las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea Olicom , apartado 17; de 6 de diciembre de 2007, *Van Landeghem*, C-486, Rec p. I-10661, apartado 25, y de 27 de noviembre de 2008, *Metherma*, C- 403/07, Rec.p. I-0000, apartado 48).
- Los criterios de clasificación: Se trata de cuestiones concretas planteadas por las Administraciones de países signatarios del convenio para que se determine su clasificación arancelaria. En el seno del Comité del SA se discuten y, generalmente, se aprueba su clasificación.

Por su parte, la Nomenclatura Combinada (NC), que se recoge en el Anexo I del Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, se basa en el "Sistema armonizado de designación y codificación de mercancías", elaborado por el Consejo de Cooperación Aduanera, actualmente Organización Mundial de Aduanas (OMA), e instaurado por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983. Así, la Nomenclatura Combinada recoge las partidas y subpartidas de seis cifras del Sistema Armonizado, constituyendo las cifras séptima y octava subdivisiones propias. Dicho Convenio fue aprobado, junto con su Protocolo de enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987.

Del acuerdo con el artículo 9 del citado Reglamento (CEE) 2658/87, la Comisión adoptará anualmente un reglamento que recoja la versión completa de la nomenclatura combinada y de los tipos de los derechos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, tal como resulte de las medidas adoptadas por el Consejo o por la Comisión. Este reglamento se publicará en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, a más tardar el 31 de octubre y será aplicable a partir del 1 de enero del año siguiente.

La modificación del anexo I del Reglamento nº 2658/87 que afecta a los hechos de la presente reclamación, fue efectuada por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 2016/1821, de la Comisión, de 6 de octubre de 2016.

Además de la NC, hay otra normativa, conocida como textos auxiliares que recogen los criterios de interpretación del SA y de la propia NC en el ámbito de la UE. Son criterios interpretativos sobre el alcance de las partidas y subpartidas, y se aplican por los estados miembros, incluso por los mismos tribunales. Equivalen a las Notas explicativas y a los Criterios del SA:

- Las Notas explicativas de la NC (NENC) son aprobadas por la Comisión a propuesta de los distintos comités y se publican en el DOUE, serie C. Tienen por objeto interpretar el alcance de los textos de las Secciones, partidas y subpartidas, y a la vez, determinar las condiciones que deben reunir ciertas mercancías para incluirlas en un código determinado. Aunque no tienen valor jurídico, todos los estados miembros están obligados a su aplicación en aras de una clasificación uniforme en toda la UE. El Reglamento (CEE) nº. 2658/87 establece que las notas explicativas de la Nomenclatura Combinada de la Unión Europea pueden remitirse a las notas explicativas del sistema armonizado debiendo ser consideradas complementarias y utilizadas conjuntamente con ellas.
- Los reglamentos de clasificación arancelaria, al igual que las notas explicativas, son aprobados por la Comisión a propuesta de los distintos comités, y se publican en el DOUE, serie L. Se trata de disposiciones que recogen la clasificación de un artículo concreto, y su origen se debe a la divergencia entre estados miembros en la clasificación arancelaria o a una sentencia errónea de un tribunal nacional. Dado su carácter de norma jurídica, tienen valor probatorio, aunque restringido al artículo a que se refiere la clasificación, no obstante, es un instrumento de interpretación que se utiliza en la clasificación de artículos similares.

A este respecto, procede recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, pese a no tener carácter vinculante, las Notas explicativas elaboradas, en lo que atañe a la NC, por la Comisión y, en lo que respecta al Sistema Armonizado (SA), por la Organización Mundial de Aduanas constituyen medios importantes para garantizar una aplicación uniforme del arancel aduanero común y proporcionan, en cuanto tales, elementos válidos para su interpretación (véase, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2015, Baby Dan, C-272/14, apartado 27; de 6 de diciembre de 2007, Van Landeghem, C-486/06, Rec p. I-10661, apartado 25, y de 27 de noviembre de 2008, Metherma, C-403/07, Rec.p. I-0000, apartado 48).

Como consideración previa al examen de la clasificación concreta de los productos es importante significar que el Arancel de Aduanas, aprobado por el Reglamento mencionado, contiene en sus Reglas Generales interpretativas (en adelante RGI) los principios y fundamentos para determinar legalmente la clasificación de las mercancías con el fin de mantener un criterio uniforme de interpretación de la nomenclatura arancelaria, aprobada por el Convenio Internacional "sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías", de 14 de junio de 1983.

Las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada (en adelante, RGI), están recogidas en su Título I, Sección A:

"La clasificación de mercancías en la nomenclatura combinada se regirá por los principios siguientes:

1. Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos sólo 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, de acuerdo con las reglas siguientes:

2. a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que este presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.

b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de los artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la regla 3.

3. Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:

a) la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deberán considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;

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;

c) cuando las reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta".

4. Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las Reglas anteriores, se clasificarán en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía.

5. Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las Reglas siguientes:

a) Los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que estén destinados, se clasificarán con dichos artículos cuando sean de los tipos normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta Regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial;

b) Salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean de los tipos normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, *mutatis mutandis*, por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario."

La regla primera del mismo establece cómo debe utilizarse la nomenclatura para la clasificación de las mercancías, tal y como aparecen descritas en los textos legales, señalando 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, de acuerdo con las demás reglas generales.

La regla sexta, por su parte, establece que "La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de las subpartidas y de las notas de subpartida (...). A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposiciones en contrario".

De ello se desprende la relevancia del examen conjunto de los textos de las partidas (4 dígitos) y las notas de sección y capítulo para determinar el código aplicable en cada caso, debiendo acudir a las reglas generales sólo si con aquel análisis no es posible la clasificación de la mercancía.

Las notas de sección y de capítulo, por tanto, tienen carácter vinculante para la clasificación a realizar, lo que no sucede con las notas de partida, con efectos meramente aclaratorios en todo lo que no contravengan las anteriores.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las reglas generales para la interpretación de la NC establecen que la clasificación de las mercancías se determina por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo, entendiéndose que los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo (vid. sentencia de 11 de junio de 2015, *Baby Dan*, C-272/14, apartado 25), de tal forma que el resto de las reglas sólo se aplican si son necesarias y nunca pueden ser contrarias a las directrices que marca la RGI primera.

Finalmente, es preciso recordar una jurisprudencia reiterada según la cual, en aras de la seguridad jurídica y la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la NC y de las notas de las secciones o capítulos (véanse, en particular, las sentencias de 19 de octubre de 2000, *Peacock*, C- 339/98, Rec. p. I-8947, apartado 9; de 15 de septiembre de 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, Rec. p. I-8151, apartado 47; de 18 de julio de 2007, *Olicom*, C-142/06, Rec. p. I-6675, apartado 16 y jurisprudencia citada, de 11 de diciembre de 2008, *Kip Europe y otros*, C-362/07, Rec. p. I-0000, apartado 26, y de 19 de febrero de 2009, *Kamino International Logistics*, C-376/07, Rec. p. I-1167, apartado 31).

Además, el destino del producto puede constituir un criterio objeto de clasificación siempre que sea inherente a dicho producto y que la inherencia pueda apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de éste (entre otras, sentencia de 1 de junio de 1995, *Thyssen Haniel Logistic*, C-459/93; sentencia de 15 de febrero de 2007, *RIMA*, C- 183/06; y sentencia de 12 de julio de 2011, *TNT*, C-291/11).

A este respecto, las notas que preceden a los capítulos de la NC, al igual que, por otra parte, las notas explicativas del SA, constituyen, en efecto, medios importantes para garantizar una aplicación uniforme de este Arancel y proporcionan, en cuanto tales, elementos válidos para su interpretación (véanse las sentencias de 19 de mayo de 1994, *Siemens Nixdorf*, C-11/93, Rec. p. I-1945, apartado 12; de 18 de diciembre de 1997, *Techex*, C-

382/95, Rec. p. I-7363, apartado 12; de 19 de octubre de 2000, Peacock, C-339/98, Rec. p. I-8947, apartado 10, y Olicom, antes citada, apartado 17).

Por lo tanto, el tenor de dichas notas debe ser conforme con las disposiciones de la NC y no puede modificar su alcance (véanse, en particular, las sentencias de 9 de febrero de 1999, *ROSE Elektrotechnik*, C-280/97, Rec. p. I-689, apartado 23; de 26 de septiembre de 2000, *Eru Portuguesa*, C-42/99, Rec. p. I-7691, apartado 20, y de 15 de septiembre de 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, Rec. p. I-8151, apartado 48).

Quinto.

Por otra parte, interesa reproducir, puesto que resulta de aplicación al caso que nos ocupa, lo dispuesto en las Directrices dictadas por la Comisión Europea, relativas a la clasificación en la nomenclatura combinada de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor (2013/C 105/01).

Señalan las citadas Directrices, lo siguiente (el énfasis es del original):

"La Regla General para la Interpretación (RGI) 3 b) dispone también la clasificación de las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor.

A efectos de esta Regla, por «mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor» se entenderá mercancías que:

- a) estén constituidas por lo menos por dos artículos diferentes que, en principio, puedan clasificarse en partidas distintas;*
- b) estén constituidas por productos o artículos que se presente juntos para la satisfacción de una necesidad específica o el ejercicio de una actividad determinada; y*
- c) estén acondicionadas de modo que puedan venderse directamente a los utilizadores sin reacondicionar (por ejemplo, en cajas, cofres o panoplias).*

(...)

Deberán cumplirse todas las condiciones anteriores.

Las reglas anteriores no se aplican a «juegos o surtidos» que deban clasificarse en virtud de las RGI 1 y 6 cuando el término «juego» o «surtido» forme parte del epígrafe de un código NC (...).

(...)

PARTE (A)

... «que, en principio, puedan clasificarse en partidas distintas» ...

(1) De acuerdo con las NESA de la RGI 3 b), la primera condición para que dos o más artículos distintos sean considerados «mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor» es que dichos artículos deben poder clasificarse en partidas distintas.

(2) Sin embargo, de acuerdo con la RGI 6 y las NESA de la regla que dispone que «Las Reglas 1 a 5 anteriores rigen, mutatis mutandis, la clasificación de las subpartidas incluidas dentro de una misma partida», dos o más artículos distintos que puedan clasificarse en la misma partida pero en subpartidas diferentes pueden considerarse como un juego o surtido en el sentido previsto en la RGI 3 b), dado que cumplen las condiciones anteriormente expuestas.

(...)

(3) No obstante, dos o más productos que puedan clasificarse en la misma partida y también en la misma subpartida no pueden considerarse un juego o surtido en el sentido de la RGI 3 b), puesto que no cumplen las condiciones anteriormente descritas.

PARTE (B) (I)

... «que se presenten juntos para la satisfacción de una necesidad específica o el ejercicio de una actividad determinada» ...

(1) A efectos de la clasificación de juegos o surtidos, los diferentes artículos del juego o surtido están relacionados entre sí y está previsto que se utilicen conjuntamente o unos con otros a fin de satisfacer una necesidad específica o ejercer una actividad determinada.

(2) El término necesidad específica admite una amplia interpretación, dado que para satisfacer una necesidad específica los artículos pueden utilizarse de forma secuencial (por ejemplo, un juego de cuidados cosméticos de la piel constituido por varios productos) o aleatoria {como en el caso de un juego de taladro y tacos [véase también el apartado 5, letra d), de la parte (B)(I)]}.

(3) La expresión actividad determinada puede describirse como una acción llevada a cabo en una ocasión determinada/particular, y los artículos del juego suelen utilizarse en esa ocasión.

(4) Situaciones en las que se considera (o no) que las mercancías están presentadas conjuntamente para satisfacer una necesidad específica o una actividad determinada:

a) el hecho de que los artículos se presenten conjuntamente como obsequio o a modo de obsequio (por ejemplo para las Navidades, el Día de la Madre o el Día de San Valentín) no significa automáticamente que dicha presentación conjunta tenga por fin satisfacer una necesidad específica o ejercer una actividad determinada. Será necesario examinar cada caso por separado. De igual modo, los artículos presentados conjuntamente y con el mismo diseño o unos mismos motivos decorativos (por ejemplo, cuando todos ellos estén decorados con flores de color rosa) no deben clasificarse como mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, a menos que dicha presentación responda al objetivo de satisfacer una necesidad específica o ejercer una actividad determinada. A modo de ejemplo, una colección de artículos constituidos por un reloj de pulsera, una calculadora electrónica de bolsillo y un bolígrafo, todos ellos decorados de la misma forma y presentados conjuntamente en una única caja acondicionada para la venta al por menor, no constituyen un juego o surtido en el contexto de la RGI 3 b), ya que dichos artículos no se presentan de esa manera para satisfacer una necesidad específica o ejercer una actividad determinada;

b) no debe presuponerse que los artículos utilizados en el mismo lugar o entorno satisfagan una necesidad específica o sirvan para ejercer una actividad determinada. Por ejemplo un «juego de artículos de playa» compuesto por una bolsa de playa, una toalla y un frisbee no constituye un juego o surtido en el contexto de la RGI 3 b). Aunque todos estos artículos se utilizan en la playa, son para fines totalmente diferentes (bañarse y jugar) y no guardan relación entre sí.

c) el hecho de que los artículos sean utilizados por una determinada persona o por un grupo de personas (niños, personas que ejerzan una misma profesión o compartan la misma afición, etc.) no significa automáticamente que se consideren mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor. Debe analizarse si dichas mercancías se presentan conjuntamente para satisfacer una necesidad específica o ejercer una actividad determinada;

d) no está permitida la combinación de alimentos y bebidas, salvo para la preparación de un único plato.

(...)

PARTE (B) (II)

... «juegos o surtidos erróneos» ...

(1) Si uno o varios de los artículos de un «juego o surtido» no satisfacen la misma necesidad específica o no han sido diseñados para ejercer la misma actividad determinada que el resto de artículos de un «juego o surtido» empaquetado conjuntamente para la venta al por menor, deberá clasificarse cada uno de ellos por separado. No es posible crear un juego o surtido a partir de un «juego erróneo» separando solo parte de los artículos que lo componen [véanse también las NESA de la RGI 3 b), X)].

(2) Dichos artículos únicamente pueden clasificarse como un juego o surtido si todos ellos están relacionados entre sí y se utilizan conjuntamente. En cualquier otro caso (es decir, cuando solo algunos de los artículos guarden relación entre sí y se utilicen conjuntamente), todos los artículos deberán clasificarse por separado.

(3) Por ejemplo, en el caso de un juego de artículos de baño [véase el apartado 6), letra a), de la parte (B)(I)] constituido por un gel de ducha, jabón, loción corporal y unas zapatillas, cada uno de esos artículos debe clasificarse por separado, dado que las zapatillas no satisfacen la misma necesidad específica que el resto de los productos citados.

PARTE (B) (III)

... «juegos o surtidos que incluyan un artículo menor/insignificante» ...

(1) Las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor pueden combinarse con un artículo menor o insignificante (o, en determinados casos, incluso con más de uno) de valor insignificante que no tenga relación con el resto de artículos del juego (es decir, que no se destine a la misma necesidad específica o actividad determinada) y que normalmente se clasificaría por separado.

(2) La presencia de un artículo menor/insignificante puede obviarse a la hora de determinar si un conjunto de artículos constituye o no un juego o surtido («regla de minimis») y todos los artículos deberán clasificarse conjuntamente siempre que se cumplan todas las condiciones que se indican a continuación:

a) que el artículo sea un elemento meramente incidental/sin importancia del juego, por ejemplo, solo se haga referencia a él como «artículo sorpresa»;

b) que no altere las características del juego o surtido;

c) que el valor del artículo sea desdeñable en comparación con el valor total de las mercancías presentadas en el juego o surtido;

y

d) que por lo general, el artículo tenga por sí mismo un uso práctico de importancia menor/insignificante u ofrezca unas posibilidades de uso limitadas (por ejemplo, no se pueda utilizar de forma repetitiva o su durabilidad sea limitada).

(...)

(3) La regla anterior puede aplicarse también -si bien será necesario examinar caso por caso- cuando se presente un «artículo principal» junto con un artículo menor/insignificante.

(...)

PARTE (C)

... **«que estén acondicionadas de modo que puedan venderse directamente a los usuarios sin reacondicionar»** ...

(1) De acuerdo con esta nota, y con el fin de que los artículos puedan ser considerados un «juego o surtido», es necesario que se cumplan TODAS las condiciones siguientes:

a) que todos los artículos del «juego o surtido» se presenten al mismo tiempo y en la misma declaración;

b) que todos los artículos se presenten en el mismo paquete, como un maletín, una bolsa de plástico, una caja, una malla o (con independencia de si están envasados o no) unidos entre sí utilizando, por ejemplo, cinta de filamentos reforzados, etc.;

c) que todos los artículos estén dispuestos de modo que se puedan vender directamente a los usuarios sin reenvasarlos.

(2) No obstante, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, letra b), las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor podrán presentarse en paquetes separados cuando ello esté justificado, debido, por ejemplo, a las características de los artículos (como tamaño, peso, forma, composición química), por razones relacionadas con su transporte o por motivos de seguridad, siempre y cuando se puedan vender directamente a los usuarios sin reenvasarlos.

Esta situación solo podrá aceptarse cuando:

a) las mercancías se presenten en «proporciones relativas», por ejemplo, una mesa (con capacidad para cuatro personas) y cuatro sillas; por oposición a las «proporciones no relativas», como en el caso de presentar tres mesas (con capacidad para cuatro personas cada una) y una silla, y

b) las mercancías se presenten con una indicación clara de que se venden conjuntamente:

i) los paquetes deben contener referencias mutuas claras (numeración, dibujos, denominación comercial, etc.); o bien

ii) los documentos mencionan que las mercancías de que se trata se presentan en paquetes separados pero se venden conjuntamente."

CUARTO.

Sentado lo anterior la cuestión que se ha de abordar es si la mercancía importada por la interesada durante el ejercicio 2017 debe aforarse en la partida 4901 como sostiene la reclamante o por el contrario la misma debe aforarse en las partidas 4903, 9503 y 9504, respectivamente, como sostiene la Inspección.

De acuerdo con la nomenclatura combinada la partida arancelaria **4901** se desglosa del siguiente modo:

"4901 Libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas:

4901 10 - En hojas sueltas, incluso plegadas

- Los demás:

4901 91 - - Diccionarios y enciclopedias, incluso en fascículos

4901 99 - - Los demás"

Por su parte, las partidas propuestas por la Inspección presentan la siguiente composición:

"4903 Álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños"

"9503 Triciclos, patinetes, coches de pedal y juguetes similares con ruedas; coches y sillas de ruedas para muñecas o muñecos; muñecas o muñecos; los demás juguetes; modelos reducidos y modelos similares, para entretenimiento incluso animados; rompecabezas de cualquier clase.

(...)

9503 00 70 - Los demás juguetes presentados en juegos o surtidos o en panoplias."

"9504 Videoconsolas y máquinas de videojuego, artículos para juegos de sociedad, juegos de mesa o salón, incluidos los juegos con motor o mecanismo, billares, mesas especiales para juegos de casino y juegos de bolos automáticos ("bowling")

9504 90 - Los demás

9504 90 80 - - Los demás"

Como se ha señalado la controversia gira en torno a la clasificación arancelaria de la mercancía pues, mientras la entidad considera que todos los productos importados deben ser clasificados como libros de la partida 4901, la Inspección entiende que estos productos deben ser aforados en las partidas 9503, 9504 y 4903, según los casos.

Para la correcta clasificación arancelaria de la mercancía resulta ilustrativo lo dispuesto en las notas explicativas del Sistema Armonizado, que como ya se ha señalado si bien no tienen carácter vinculante constituyen un mecanismo para garantizar la aplicación uniforme del Arancel y proporcionar elementos válidos para la interpretación del mismo.

Señala la Nota Explicativa 6 del **Capítulo 49** "Productos editoriales, de la prensa y de las demás industrias gráficas; textos manuscritos o mecanografiados y planos", lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"En la partida 49.03, se consideran álbumes o libros de estampas para niños los álbumes o libros para niños cuyas ilustraciones sean el atractivo principal y cuyos textos sólo tengan un interés secundario."

Por su parte, en las "Consideraciones Generales" del citado Capítulo 49, se establece:

"Salvo algunas **excepciones** mencionadas más adelante, este Capítulo comprende todos los artículos cuya razón de ser se debe al hecho de que llevan impresiones o ilustraciones."

Asimismo, las Notas de la partida **4901** "libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas", señalan, en lo que aquí interesa, lo que sigue:

"Esta partida comprende en general todos los artículos de librería y demás para la lectura, impresos, ilustrados o sin ilustrar, con **excepción** de los artículos de publicidad y de los que se clasifican en otras partidas más específicas de este Capítulo y en especial en las **partidas 49.02 a 49.04**. Están comprendidos aquí:

A) Los **libros y folletos** (libros pequeños), que consisten esencialmente en textos de cualquier tipo, impresos con cualquier clase de caracteres (incluidos los caracteres Braille o los caracteres estenográficos) y en cualquier idioma. Estos artículos comprenden las obras literarias de cualquier género, los manuales (comprendidos los cuadernos para tareas educativas, a veces llamados cuadernos de escritura), con o sin textos narrativos, que tengan cuestiones o ejercicios (generalmente con espacios destinados a completarse a mano), las publicaciones

técnicas, las obras de referencias como los diccionarios, las enciclopedias, las guías (por ejemplo, las guías telefónicas incluidas las páginas amarillas), los catálogos de museos, de bibliotecas, etc. (con excepción de los catálogos comerciales), los libros litúrgicos, los salterios (que no sean obras musicales impresas de la partida 49.04), los libros para niños (con excepción de los álbumes o libros de estampas y de los cuadernos para dibujar o colorear, para niños, de la **partida 49.03**). Estos artículos pueden estar encuadernados en rústica o de otra forma, incluso en tomos separados o bien presentados en fascículos o en hojas separadas, que constituyan una obra completa o parte de una obra y se destinen a encuadernar en rústica o de otro modo.

Las cubiertas, cierres y protectores similares, las señales y demás accesorios que se vendan con las obras se considera que forman parte integrante de los libros.

(...)

Esta partida comprende también los artículos siguientes:

1) Los diarios y publicaciones periódicas encuadernados con material distinto al papel, así como las colecciones de diarios o publicaciones periódicas presentadas con una misma cubierta, con publicidad o sin ella.

2) Los libros encuadernados en rústica o de otro modo, constituidos por una colección de grabados o ilustraciones (**excepto** los libros o álbumes de estampas para niños, de la **partida 49.03**).

Se **excluyen** además de esta partida:

(...)

d) Los cuadernos de ejercicios para niños que comprenden esencialmente ilustraciones acompañadas de textos de carácter complementario y que sirven para hacer ejercicios de escritura u otros (**partida 49.03**).

(...)"

Asimismo, las Notas de la partida 4903 "álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños", disponen lo que sigue:

"Los álbumes o libros de estampas comprendidos aquí son **únicamente** los artículos de esta clase que **están manifiestamente preparados para el entretenimiento de los niños o para facilitarles los rudimentos del alfabeto o del vocabulario, siempre que la ilustración constituya el atractivo principal y que el texto sólo tenga un interés secundario (véase la Nota 6 del presente Capítulo).**

Entre estos artículos, se pueden citar los abecedarios ilustrados, así como los libros en que el sentido del relato se consigue por una serie de imágenes episódicas acompañadas de una simple leyenda o de una descripción somera sobre ellas. Están igualmente comprendidos aquí los cuadernos de ejercicios para niños que contienen esencialmente ilustraciones acompañadas de textos de carácter complementario y sirven para hacer ejercicios de escritura u otros.

No se clasifican aquí los álbumes y libros, incluso profusamente ilustrados, redactados en forma de una narración continua y adornados con imágenes que ilustran ciertos episodios; estos artículos se clasifican en la **partida 49.01**.

Las obras de esta partida pueden estar impresas en papel, tejidos, etc., y comprenden los álbumes que no se pueden rasgar, para niños.

Los libros de estampas para niños, con ilustraciones móviles o que se levantan al abrir el libro, pertenecen también a esta partida. Por el contrario, si el artículo constituye esencialmente un juguete, se clasifica en el **Capítulo 95**. Del mismo modo, un libro de estampas para niños que contengan ilustraciones o modelos para recortar permanece clasificado aquí, **siempre que las partes recortables sólo constituyan un elemento secundario. Pero si más de la mitad de las páginas (incluida la cubierta) es para recortar, en todo o en parte, el artículo se considera juguete (Capítulo 95), aunque contenga una determinada proporción de texto.**

Esta partida comprende igualmente los álbumes para dibujar o colorear para niños. Estos artículos se componen principalmente de páginas, a veces en forma de tarjetas postales separables, unidas en cuadernos o libretas y con imágenes cuyo contorno está más o menos delimitado según que deban completarse por trazado o por coloreado; tienen a veces ilustraciones coloreadas o no, que sirven de modelo e instrucciones para guiar el trabajo del niño. Se clasifican también aquí los álbumes para dibujar llamados invisibles cuyos contornos o colores aparecen frotando con lápiz, o bien mojando con el pincel, lo mismo que los libros con los colores necesarios para colorearlos, dispuestos en un soporte de papel en forma de paleta."

Por su parte las Notas Explicativas del Capítulo 95 "Juguetes, juegos y artículos para recreo o deporte; sus partes y accesorios" señalan:

"(...) 4. Salvo lo dispuesto en la nota 1 anterior, la partida 95.03 comprende, entre otros, a los artículos de esta partida combinados con uno o más artículos, pero que no constituyen un surtido en el sentido de la Regla General Interpretativa 3 b), y que, si se presentasen separadamente, se clasificarían en otra partida, siempre que estos artículos se presenten juntos, acondicionados para la venta al por menor, y que esta combinación reúna las características esenciales de los juguetes.

Señalando las "Consideraciones Generales" del citado Capítulo 95, lo siguiente:

"Este Capítulo comprende los juguetes y juegos para entretenimiento de los niños y la distracción de los adultos, los artículos y material empleados para la práctica de gimnasia, atletismo y demás deportes o para la pesca con caña, ciertos artículos de caza, así como los tiovivos y demás atracciones de feria."

Asimismo, las Notas Explicativas SA de la partida 9503 "triciclos, patinetes, coches de pedal y juguetes similares con ruedas; coches y sillas de ruedas para muñecas o muñecos; muñecas o muñecos; los demás juguetes; modelos reducidos y modelos similares, para entretenimiento, incluso animados; rompecabezas de cualquier clase", disponen lo que sigue:

"Esta partida comprende:

D) Los demás juguetes

Este grupo comprende los juguetes destinados esencialmente al entretenimiento de personas (niños o adultos).

(...)

Entre los juguetes de este apartado se puede citar:

(...)

12) Los instrumentos y demás aparatos musicales que tengan el carácter de juguetes (pianos, trompetas, tambores, tocadiscos, armónicas, acordeones, xilófonos, cajas de música, etc.).

18) Los conjuntos de carácter educativo: cajas de química, de electricidad, de fundidor, de imprenta, de costura, de tricotar, etc.

(...)

20) Los libros y hojas compuestos esencialmente por estampas para recortar destinadas a formar un conjunto y los libros que llevan ilustraciones movibles o que se levantan al abrir el libro, siempre que el artículo constituya esencialmente un juguete (véase la Nota explicativa de la partida 49.03).

(...)

Por otra parte, ciertos artículos que, aisladamente, se clasificarían en otras partidas de la Nomenclatura, adquieren el carácter de juguetes por la circunstancia de su agrupación y de su presentación. Tal sería el caso, por ejemplo, de una caja de química que comprenda tubos y matraces de vidrio, una lámpara de alcohol y productos químicos, o una caja de mercería (o neceser de costura) que contenga hilo, tijeras, agujas, un dedal, etc., **siempre que** estos conjuntos mantengan el carácter de juguetes.

También, conforme a lo dispuesto en la Nota 4 de este Capítulo, esta partida comprende, salvo lo dispuesto en la Nota 1 de este Capítulo, los artículos de esta partida combinados con uno o más artículos, que, si se presentasen separadamente, se clasificarían en otras partidas, siempre que:

a) Los artículos combinados se presenten juntos y acondicionados para la venta al por menor, pero que esta combinación no se pueda considerar como un juego o surtido según los términos de la regla general Interpretativa 3 b); y

b) Estas combinaciones tengan el carácter esencial de un juguete. Estas combinaciones están generalmente constituidas por un artículo de esta partida y de uno o más artículos de menor importancia (por ejemplo, pequeños artículos promocionales o pequeñas cantidades de artículos de confitería)."

Finalmente las Notas Explicativas de la partida 9504 "Videoconsolas y máquinas de videojuego, artículos para juegos de sociedad, incluidos los juegos con motor o mecanismo, billares, mesas especiales para juegos de casino y juegos de bolos automáticos («bowlings»)" señalan lo que sigue:

"(...) Entre los artículos comprendidos en esta partida, se puede citar:

(...)

11) Los juegos de naipes de todas clases y dimensiones (bridge, tarot, lexicón, etc)."

Por su parte, las Notas de la Nomenclatura Combinada para el ejercicio 2017, establecen lo siguiente:

- Capítulo 49 "productos editoriales, de la prensa y de las demás industrias gráficas; textos manuscritos o mecanografiados y planos":

"(...) 6. En la partida 4903, se consideran álbumes o libros de estampas para niños los álbumes o libros para niños cuyas ilustraciones sean el atractivo principal y cuyos textos solo tengan un interés secundario."

- Capítulo 95 "juguetes, juegos y artículos para recreo o deporte; sus partes y accesorios":

"(...) 4. Salvo lo dispuesto en la Nota 1 anterior, la partida 9503 se aplica, entre otros, a los artículos de esta partida combinados con uno o más productos que no puedan ser considerados como juegos o surtidos conforme a la regla general interpretativa 3 b) y que, por tanto, si se presentasen separadamente, serían clasificados en otras partidas, siempre que estos artículos se presenten juntos, acondicionados para la venta al por menor, y que esta combinación reúna las características esenciales de los juguetes."

De la lectura de lo dispuesto en las Notas Explicativas anteriormente reproducidas se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- La partida **4901** comprende, en general, todos los artículos de librería y demás **para la lectura**, impresos, **ilustrados o sin ilustrar** con excepción de los que se clasifican en otras partidas más específicas del Capítulo 49.
- Se **excluyen** de la partida **4901**, los álbumes o libros de estampas y los cuadernos para dibujar o colorear, para niños, así como los cuadernos de ejercicios para niños que comprenden esencialmente ilustraciones acompañadas de textos de carácter complementario y que sirven para hacer ejercicios de escritura.
- La partida **4903** comprende artículos manifiestamente preparados para el entretenimiento de los niños o para facilitarles los rudimentos del alfabeto o del vocabulario, **siempre que la ilustración constituya el atractivo principal y que el texto sólo tenga un interés secundario.**
- La partida **4903 no comprende** los álbumes y libros, incluso profusamente ilustrados, redactados **en forma de una narración continua y adornados con imágenes** que ilustran ciertos episodios; estos artículos se clasifican en la partida 4901.
- Cuando los libros objeto de clasificación sean esencialmente un **juguete**, la clasificación arancelaria se realizará en la partida del Capítulo 95 que corresponda en atención a las características objetivas de los mismos. Teniendo en cuenta lo anterior procede entrar a valorar las alegaciones efectuadas por la interesada en relación a cada uno de los grupos en los que la Inspección agrupa los productos importados por aquella.

QUINTO.

Grupo 1: Compuesto, esencialmente, por surtidos acondicionados para su venta al por menor integrados por uno o varios cuentos -en su caso-, cuadernos de actividades, libros para colorear, rotuladores, pegatinas y póster.

Incluye las siguientes declaraciones de importación:

- DUA 1 (...): Pack compuesto por un libro actividades, un cuaderno póster doble y tatuajes.
- DUA 2 (...): Caja metálica compuesta por un libro de actividades, libro para colorear, cuaderno creativo, ... rotuladores, póster doble y pegatinas.
- DUA 3 (...): Cofre integrado por ... tarjetas para tocar, ... tarjetas puzzle y libro de actividades.
- DUA 4 (...): Cofre que contiene ... tarjetas para tocar, ... tarjetas puzzle y libro de actividades/ Caja: libro de actividades y ... cartas.
- DUA 5 (...): Pack compuesto por libro para colorear, cuaderno de actividades, lápices, pegatinas y un póster.
- DUA 6 (...): Estuche integrado por libro para colorear, libro de actividades y ... lápices colores.
- DUA 7 (...): Caja metálica compuesta por libro de aventuras, libro para colorear, libro de actividades, rotuladores, póster doble y pegatinas.

- DUA 8 (...): Caja metálica integrada por un libro de cuentos, un libro de actividades, un libro de colorear, póster (...), rotuladores de colores y pegatinas.
- DUA 9 (...): Caja metálica integrada por un libro de cuentos, libro de actividades, libro de colorear, póster doble, ... rotuladores de colores y pegatinas.
- DUA 10 (...): Libro de actividades, plantillas con personajes y pegatinas/ Maletín: historia para leer y completar, actividades y pegatinas (...).
- DUA 11 (...): Pack formado por ... minilibros, libro (...), libro acordeón con juegos (...).
- DUA 12 (...): Caja metálica compuesto por un cuento, cuaderno de actividades, libro para colorear, ... rotuladores, póster doble y pegatinas.
- DUA 13 (...): Caja metálica que contiene cuento, cuaderno de actividades, libro para colorear, ... rotuladores, póster doble y pegatinas.

Como se ha señalado, la cuestión a dilucidar es determinar en qué posición arancelaria se han de clasificar las mercancías importadas por la interesada, puesto que aún cuando Inspección y reclamante coinciden en que la fijación de la misma se ha de determinar de acuerdo con la Regla General Interpretativa 3.b), -se trata de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor-, discrepan, sin embargo en cual de los productos que forman el surtido atribuye al mismo su carácter esencial.

A efectos de determinar la posición arancelaria en la que se deben aforar los productos importados conviene recordar lo dispuesto en la Regla General Interpretativa 3, cuyo tenor es el siguiente:

"Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:

a) la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deberán considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;

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;

c) cuando las reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta".

En el caso que nos ocupa tal y como se deriva de la descripción realizada anteriormente, los productos que componen el surtido pueden clasificarse en dos o más partidas diferentes sin que sea posible considerar, de acuerdo con lo dispuesto en la Regla 3 a), que una partida sea más específica que la otra. Siendo esto así se impone acudir a lo señalado en la Regla 3 b) que determina que en estos casos la clasificación se realice según el artículo que confiera al surtido su carácter esencial, si es posible determinarlo.

A juicio de la interesada puesto que los productos importados tienen por objeto fomentar la lectura enseñando a los niños a leer se ha de considerar que el producto que otorga al surtido su carácter esencial es el cuento. Los libros de actividades y libros para colorear, presentan a su criterio, un carácter meramente accesorio no siendo esenciales para el conjunto.

Lo anterior determina que la clasificación arancelaria deba realizarse en la posición 4901.99.00.00 *"los demás libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas"*.

Frente a ello la Inspección considera que el cuento tiene un interés secundario frente a las distintas actividades que pueden realizarse con todos los elementos que componen el surtido, entendiéndose por tanto que el carácter esencial es atribuido por los libros de actividades o cuadernos para colorear. Dicho razonamiento lleva a la Inspección a aforar los productos en la posición 4903.00.00.00 *"álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños"*.

Pues bien del análisis de la descripción de los productos tal y como se contienen en el acta resulta claro que en el caso de los DUA 1 (...), DUA 2 (...), DUA 3 (...), DUA 4 (...), DUA 5 (...), DUA 6 (...), la clasificación arancelaria ha de realizarse en la posición 4903.00.00.00 *"álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños"*, puesto que en ninguno de los casos el surtido incorpora un producto que pueda ser calificado como cuento o libro.

Con respecto al resto de los DUA que integran este grupo, de la descripción aportada así como de las fotos incorporadas por la interesada resulta que el surtido incorpora uno o más libros, por lo que habrá que dilucidar si dichos libros otorgan el carácter esencial al surtido o si por el contrario son los libros de actividades y libros para colorear los que deben considerarse esenciales.

Es relevante a estos efectos citar lo dispuesto por el TJUE en su sentencia *PR Pet*, de 22 de junio de 2023, asunto C-24/22, que, en relación con la aplicación de la citada Regla 3.b) señala lo siguiente:

"63. La regla 3, letra a), de las Reglas Generales para la Interpretación del SA indica que la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto, tales partidas deberán considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa.

64. De la resolución de remisión y de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que las mercancías de que se trata están constituidas de varias partes cuya composición exacta no se especifica, recubiertas de materias diferentes, a saber, cuerda de sisal, tejido de sisal, cuerda de jacinto de agua o textil (tejido de «felpa», tela tejida, poliéster, fieltro o fibras sintéticas). Pues bien, cada uno de estos materiales pertenece a partidas diferentes de la NC. Por consiguiente, no se puede excluir que cada una de las partidas de la NC de que se trata pueda considerarse referida solamente a una parte de las materias que componen las mercancías en cuestión, de modo que ninguna de estas partidas pueda considerarse la más específica, en el sentido de la regla 3, letra a), de las Reglas Generales para la Interpretación del SA.

65. Si el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión de que efectivamente este es el caso, sería preciso, a efectos de la clasificación arancelaria de las mercancías de que se trata, aplicar la regla 3, letra b), de las Reglas Generales para la Interpretación de la NC, en virtud de la cual los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes, cuya clasificación no puede efectuarse aplicando la regla 3, letra a), de dicha Nomenclatura, se clasifican según la materia o el artículo que les confiere su carácter esencial, si fuera posible determinarlo.

*66. En virtud de esta regla 3, para proceder a la clasificación arancelaria de un producto, es necesario establecer cuál, de entre las materias que lo componen, es la que le da su carácter esencial, lo cual se puede hacer preguntándose si el producto, privado de uno u otro de sus componentes, conservaría o no las propiedades que lo caracterizan. Como indica el punto VIII de la nota explicativa relativa a la regla 3, letra b), del SA, que viene a completar la de la NC, el factor que determina el carácter esencial varía según la clase de mercancías: puede resultar, por ejemplo, de la naturaleza de la materia constitutiva o de los artículos que la componen, del volumen, la cantidad, el peso o el valor o la importancia de una de las materias constitutivas en relación con la utilización de las mercancías (sentencia de 3 de junio de 2021, *BalevBio*, C-76/20, apartado 65 y jurisprudencia citada)."*

Asimismo se ha de tener en cuenta que como señala el citado Tribunal Europeo en su sentencia *Amazon EU*, de 11 de junio de 2015, asunto C-58/14:

*"24. (...) el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, para clasificar un producto, es necesario tener en cuenta lo que resulta principal o accesorio desde el punto de vista del consumidor (véase, en ese sentido, la sentencia *British Sky Broadcasting Group y Pace*, C-288/09 y C-289/09)."*

Pues bien, a juicio de este Tribunal es el libro el que otorga el carácter esencial al surtido, puesto que las pegatinas, libros de actividades y rotuladores que lo acompañan constituyen elementos accesorios a aquel, viniendo a complementar el mismo. El carácter esencial lo confiere la importancia del libro, con relación al resto de productos contenidos en la caja puesto que los libros de actividades y pegatinas vienen a completar la historia fomentando así el interés por la lectura.

Fijado lo anterior procede determinar la posición arancelaria aplicable.

Del examen de las características de los citados libros resulta que los mismos contienen una historia narrada resultando el texto el atractivo principal frente a las ilustraciones. Por tanto de acuerdo con lo dispuesto en las Notas Explicativas anteriormente reproducidas, los productos importados en los DUA 7 (...), DUA 8 (...),

DUA 9 (...), DUA 10 (...), DUA 11 (...), DUA 12 (...) y DUA 13 (...) han de aforarse en la posición arancelaria 4901.99.00.00 "los demás libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas".

SEXTO.

Grupo 3: Este grupo comprende libros pop-up y libros pertenecientes a la colección "COLECCIÓN_1" que se caracterizan por tener mecanismos para estirar.

A juicio de la reclamante todos los productos integrados en este grupo deben clasificarse en la posición arancelaria 4901.99.00.00 "los demás libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas", puesto que cuentan con una historia narrada al margen de estar profusamente ilustrados (debido a la edad del público a que van destinados). Recuerda además, que la presencia de ilustraciones no impide la clasificación en la posición 4901.99.00.00, dado que las notas explicativas del Capítulo 49 aclaran que "los álbumes y libros, incluso profusamente ilustrados, redactados en forma de una narración continua y adornados con imágenes que ilustran ciertos episodios, se clasifican en la partida 4901."

Frente a ello la Inspección sostiene que los libros con ilustraciones móviles o que se levantan al abrir el libro se caracterizan por tener como atractivo principal la ilustración, siendo el texto de interés secundario por lo que deben aforarse en la posición 4903.00.00.00.

Fundamenta su postura en lo dispuesto en el Reglamento (UE) nº 153/2010, de la Comisión, de 23 de febrero de 2010, relativo a la clasificación de determinadas mercancías en la nomenclatura combinada en el que se señala lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

| Designación de la mercancía | Clasificación (código NC) | Justificación |
|--|----------------------------------|---|
| <p>Producto en forma de libro desplegable que incorpora páginas de cartón impresas, dos de las cuales incluyen un texto reducido relacionado con la actividad lúdica desarrollada.</p> <p>Consta, además, de otras seis páginas que al abrirse representan, en tres dimensiones, varias secciones de una estación espacial.</p> <p>Incluye también una página con figuras de cartón recortables que pueden sostenerse en pie e insertarse en las distintas partes de la estación espacial.</p> | 9503 00 99 | <p>La clasificación está determinada por las reglas generales 1 y 6 para la interpretación de la nomenclatura combinada, la nota 1 c) del capítulo 49, y por el texto de los códigos NC 9503 00 y 9503 00 99.</p> <p>Atendiendo a sus características (construcción), el producto está destinado esencialmente al juego.</p> <p><u>Los libros infantiles de imágenes que incorporan figuras que pueden sostenerse en pie o que son móviles, o partes troqueladas, deben clasificarse en la partida 4903 (Álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños), salvo que consistan esencialmente en un juguete.</u></p> <p>Los artículos que consisten en un juguete quedan excluidos de la partida 4903 y deben clasificarse en el capítulo 95 (véanse, asimismo, las notas explicativas del sistema armonizado de la partida 4903).</p> <p>Los artículos del capítulo 95 quedan excluidos del capítulo 49 en virtud de la nota 1 c) del capítulo 49.</p> <p>Por tanto, el producto debe clasificarse en la partida 9503 como un juguete.</p> |

Entiende la Inspección que los libros que forman parte de este grupo si bien no tienen la consideración de juguete tampoco pueden ser considerados libros de la partida 4901 al tener el texto un carácter accesorio frente a las ilustraciones contenidas en los mismos.

Como se ha indicado anteriormente, de acuerdo con lo dispuesto en las Notas Explicativas del Sistema Armonizado, la partida 4903 comprende los álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños.

Por su parte, la Nota Explicativa 6 del Capítulo 49 del Sistema Armonizado señala que "se consideran álbumes o libros de estampas para niños los álbumes o libros para niños cuyas ilustraciones sean el atractivo principal y cuyos textos sólo tengan un interés secundario".

Asimismo, en las Notas de la partida 4903 se señala lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"Los álbumes o libros de estampas comprendidos aquí son únicamente los artículos manifiestamente preparados para el entretenimiento de los niños o para facilitarles los rudimentos del alfabeto o del vocabulario, siempre que la ilustración constituya el atractivo principal y que el texto sólo tenga un interés secundario.

Entre estos artículos, se pueden citar los abecedarios ilustrados, así como los libros en que el sentido del relato se consigue por una serie de imágenes episódicas acompañadas de una simple leyenda o de una descripción somera sobre ellas. Están igualmente comprendidos aquí los cuadernos de ejercicios para niños que contienen esencialmente ilustraciones acompañadas de textos de carácter complementario y sirven para hacer ejercicios de escritura u otros.

No se clasifican aquí los álbumes y libros, incluso profusamente ilustrados, redactados en forma de una narración continua y adornados con imágenes que ilustran ciertos episodios; estos artículos se clasifican en la partida 49.01.

(...)

Los libros de estampas para niños, con ilustraciones móviles o que se levantan al abrir el libro, pertenecen también a esta partida."

Pues bien en el presente caso se trata de determinar en primer lugar, la clasificación arancelaria del libro denominado "LIBRO_1", que se describe como un libro pop-up destinado al público infantil que al abrirse muestra distintos hábitats, tales como la sabana, el bosque, etc, conteniendo debajo de cada uno de ellos un texto con referencias a lo que puede visualizarse en la página. Por ejemplo, en la página en la que se representa el bosque, el texto que contiene la misma indica "un jabalí ... y sus crías (...)".

Como se observa, los textos contenidos en el libro no tienen la consideración de narración continua puesto que cada página contiene una narración independiente. Por otra parte, los mismos constituyen someras descripciones de la imagen presente en cada página por lo que se considera que nos encontramos ante un libro manifiestamente preparado para el entretenimiento de los niños en los que el atractivo principal se encuentra en las imágenes teniendo el texto un interés meramente secundario.

Se ha de recordar a estos efectos que la Nota de la partida 4903 indica, que "los libros de estampas para niños, con ilustraciones móviles o que se levantan al abrir el libro, pertenecen también a esta partida."

Coincide por tanto este Tribunal con el criterio inspector y considera que el libro denominado "LIBRO_1" objeto de importación mediante el DUA 14 (...), debe ser aforado en la posición estadística 4903.00.00.00.

Por otra parte, este grupo también integra los libros de la Colección "COLECCIÓN_2" que se caracterizan por contar con mecanismos (pestañas) que permiten a los niños interactuar con el libro.

En los libros de esta colección se describe cómo (...) realiza una determinada actividad, limitándose el texto presente en los mismos o bien a describir las imágenes del libro o a proponer al niño realizar determinadas reflexiones. Así, por ejemplo en el libro titulado "LIBRO_2" el texto indica: "(...), ¿cuántos corderos ...?".

En definitiva, al igual que ocurría en el supuesto anterior, se trata de libros destinados al entretenimiento en los que no se contiene un texto narrado y en los que las ilustraciones son el atractivo principal. Procede por ello confirmar el criterio inspector y entender que los mismos deben ser aforados en la posición 4903.00.00.00 de la Nomenclatura Combinada.

SÉPTIMO.

Grupo 4: Este grupo integra ... productos similares caracterizados por estar compuestos por un libro que contiene una historia relacionada con los personajes principales (PERSONAJE_1 PERSONAJE_2, PERSONAJE_3..., etc), ... figuritas ... y un tapete ... para jugar con las mismas.

Sostiene la interesada, coincidiendo con el criterio inspector, que los productos integrantes de este grupo deben ser considerados como surtido a efectos de su clasificación arancelaria, sin embargo discrepa en la determinación del elemento que otorga al mismo su carácter esencial.

De acuerdo con su criterio al encontrarnos aquí con un producto destinado a fomentar la lectura, el elemento que otorga al surtido su carácter esencial es el cuento que narra una historia relacionada con los distintos personajes,

siendo las figuritas y el tapete que lo acompañan elementos accesorios que vienen a complementar el objetivo principal del producto. Dicho razonamiento le lleva a señalar que los citados productos se han de clasificar en la posición 4901.99.00.00 "los demás libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas".

Frente a ello la Inspección sostiene que son las ... figuras de plástico las que confieren el carácter esencial al conjunto por lo que el surtido debe aforarse en la partida 9503.00.70.00 "los demás, de los demás de los demás juguetes presentados en surtidos o panoplias".

Teniendo en cuenta los criterios señalados anteriormente para la clasificación de los surtidos en aplicación de lo dispuesto en la Regla 3.b), de las Reglas Generales para la interpretación de la Nomenclatura Combinada, este Tribunal, tras analizar los elementos que componen el surtido, un libro, ... figuritas y un tapete considera, coincidiendo con la reclamante, que el elemento que otorga el carácter esencial al surtido es el libro, puesto que las figuras y el tapete que acompañan al mismo poseen carácter accesorio y vienen a complementar la historia contada en el cuento.

No puede considerarse, en contra del criterio inspector que el producto tenga la consideración de un juguete puesto que desde el punto de vista del consumidor se trata de un producto que se adquiere en la sección de libros persiguiendo los adquirentes no tanto el juego por parte del niño sino contar con un cuento con el que facilitar a los niños el aprendizaje.

Fijado lo anterior la siguiente cuestión será determinar cual es la posición estadística aplicable puesto que, en función de sus características podrá ser aforado o bien la posición 4903.00.00.00 "álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños", o bien en la posición 4901.99.00.00 "los demás libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas".

En el presente supuesto del análisis del texto se deriva que nos encontramos ante libros profusamente ilustrados en los que el sentido del relato se consigue por una serie de imágenes episódicas acompañadas de una somera descripción de las mismas sin que pueda entenderse que los mismos estén redactados en forma de narración continua.

Así en el libro titulado "LIBRO_3" en cada una de las páginas se contiene una descripción de la imagen sin que exista un hilo conductor en la historia.

Señala el citado libro en una de sus páginas:

"(...), pero el superhéroe (... ..)".

Manifestando en otra en la que aparecen ...:

"¡...una batalla (... ..)!"

En definitiva por lo expresado y teniendo en cuenta lo dispuesto en las Notas de la partida 4903 debe considerarse que los citados productos pertenecen a la posición 4903.00.00.00 "álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños".

OCTAVO.

Grupo 5: Comprende kits formados por un libro de instrucciones y todo lo necesario para hacer muñecos, de lana o de fieltro, o dibujos de punto de cruz sobre la tela.

Solicita la interesada en relación con este grupo que todos los productos sean clasificados en la posición 4901.99.00.00, que es la que figura en la IAV citada por la Inspección. Asimismo requiere que se compensen o devuelvan los importes indebidamente pagados por la interesada por las liquidaciones practicadas por la Administración en la que se indicaba que la partida correcta era la 5407.92.00.00 y 5602.90.00.00.

En relación con los productos comprendidos en este grupo se ha de dejar constancia de que la Inspección no ha efectuado regularización alguna puesto que en dos de los DUA incluidos en este grupo (DUA 15 [...] y DUA 16 [...]) se confirma la posición estadística declarada puesto que existe una IAV dictada por el Departamento de Aduanas a petición de la interesada en la que se considera que estos productos deben aforarse en la posición 4901.99.00.00 y en el DUA restante, que consta de dos partidas, (DUA 17 [...] y DUA 18 [...]) se limita a señalar que existe una liquidación por resultado de despacho (L... ..60) en la que se clasifica la partida 1 en la partida arancelaria 5407.92.00.00 y la partida 2 en la 5602.90.00.00.

A la notificación de la deuda aduanera se refiere el artículo 102 del Código Aduanero de la Unión señalando, lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"1. La deuda aduanera será notificada al deudor en la forma establecida en el lugar en el que haya nacido la deuda o en el que se considere que ha nacido de conformidad con el artículo 87.

La notificación prevista en el párrafo primero no se efectuará en ninguno de los casos siguientes:

- a) cuando, en espera de la determinación final del importe de los derechos de importación o de exportación, se haya impuesto una medida de política comercial provisional que adopte la forma de un derecho;
- b) cuando el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles sea superior al importe determinado sobre la base de una decisión tomada de conformidad con el artículo 33;
- c) cuando la decisión original de no notificar la deuda aduanera o de notificar esta con el importe de los derechos de importación o de exportación en una cifra inferior a la del importe de los derechos de importación o de exportación exigible se haya tomado con arreglo a disposiciones generales invalidadas en una fecha posterior por una decisión judicial;
- d) cuando las autoridades aduaneras estén dispensadas conforme a la normativa aduanera de la notificación de la deuda aduanera.

2. Cuando el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles sea igual al importe consignado en la declaración en aduana, el levante de las mercancías por las autoridades aduaneras será equivalente a la notificación al deudor de la deuda aduanera.

3. Cuando no sea de aplicación el apartado 2, las autoridades aduaneras notificarán la deuda aduanera al deudor cuando se hallen en posición de determinar el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles y tomar una decisión.

No obstante, cuando la notificación de la deuda aduanera sea perjudicial para una investigación judicial, las autoridades aduaneras podrán aplazar dicha notificación hasta el momento en que la notificación no perjudique dicha investigación judicial.

4. Siempre que el pago haya sido garantizado, la deuda aduanera correspondiente al importe total de los derechos de importación o de exportación relativos a todas las mercancías cuyo levante haya sido concedido a una única y misma persona durante un plazo fijado por las autoridades aduaneras podrá notificarse al término de ese período. El período establecido por las autoridades aduaneras no será superior a 31 días."

En consecuencia, las autoridades aduaneras están obligadas a notificar la deuda aduanera cuando se hallen en posición de determinar el importe de los derechos de importación o de exportación exigibles y tomar una decisión.

Por su parte, el artículo 124 del CAU contempla los supuestos de extinción de la deuda aduanera, indicando lo que sigue:

"1. Sin perjuicio de las disposiciones vigentes relativas a la no recaudación del importe de derechos de importación o de exportación correspondiente a una deuda aduanera en caso de que se determine judicialmente la insolvencia del deudor, una deuda aduanera de importación o de exportación se extinguirá de cualquiera de las siguientes maneras:

- a) cuando el deudor ya no pueda ser notificado de la deuda aduanera contraída, con arreglo al artículo 103;
- b) mediante el pago del importe de los derechos de importación o de exportación;
- c) por condonación del importe de los derechos de importación o de exportación, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 5;
- d) cuando se invalide la declaración en aduana respecto de mercancías declaradas para un régimen aduanero que implique la obligación de pagar derechos de importación o de exportación;
- e) cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean confiscadas o decomisadas y simultánea o posteriormente confiscadas;
- f) cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean destruidas bajo vigilancia aduanera o abandonadas en beneficio del Estado;
- g) cuando la desaparición de las mercancías o el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la legislación aduanera se derive de la total destrucción o pérdida irremediable de dichas mercancías por causa inherente a la naturaleza misma de las mercancías, caso fortuito o fuerza mayor, o como consecuencia de instrucciones de las autoridades aduaneras; a efectos de la presente letra, las mercancías se considerarán irremediabilmente perdidas cuando nadie pueda utilizarlas;
- h) cuando la deuda aduanera nazca con arreglo a los artículos 79 o 82 y se cumplan las siguientes condiciones:
 - i) el incumplimiento que llevó al nacimiento de la deuda aduanera no tenga efectos significativos para el adecuado funcionamiento del régimen aduanero de que se trate y no constituya tentativa de fraude;
 - ii) todos los trámites necesarios para regularizar la situación de las mercancías se lleven a cabo posteriormente;
 - i) cuando las mercancías despachadas a libre práctica con exención de derechos, o acogidas a un derecho de importación reducido debido a su destino final, se hayan exportado con autorización de las autoridades aduaneras;

j) cuando haya nacido con arreglo al artículo 78 y cuando los trámites efectuados para obtener el tratamiento arancelario preferencial mencionado en dicho artículo sean anulados;

k) cuando, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 6, la deuda aduanera haya nacido con arreglo al artículo 79 y se justifique a satisfacción de las autoridades aduaneras que las mercancías no se han utilizado ni consumido y han salido del territorio aduanero de la Unión.

2. No obstante, en los casos mencionados en el apartado 1, letra e), se considerará que la deuda aduanera, no se ha extinguido, a efectos de las sanciones aplicables a las infracciones aduaneras, cuando, con arreglo al Derecho de un Estado miembro, los derechos de importación o de exportación o la existencia de una deuda aduanera constituyan la base para determinar las sanciones.

3. Cuando, con arreglo al apartado 1, letra g), una deuda aduanera se haya extinguido respecto de unas mercancías despachadas a libre práctica con exención de derechos o acogidas a un derecho de importación reducido debido a su destino final, todo residuo o desecho resultante de su destrucción será considerado como mercancías no pertenecientes a la Unión.

4. Serán de aplicación las disposiciones en vigor relativas a los porcentajes normales de pérdidas irre recuperables debidas a la naturaleza de las mercancías cuando el interesado no demuestre que la pérdida real ha sido mayor que la calculada mediante la aplicación del porcentaje normal a las mercancías de que se trate.

5. Cuando varias personas sean responsables del pago del importe de los derechos de importación o de exportación correspondiente a la deuda aduanera, y se conceda la condonación, la deuda aduanera solo se extinguirá respecto de la persona o personas a las que se conceda la condonación.

6. En el caso mencionado en el apartado 1, letra k), la deuda aduanera no se extinguirá respecto de toda persona o personas que hayan intentado cometer un fraude

7. Cuando la deuda aduanera haya nacido con arreglo al artículo 79, esta se extinguirá con respecto a la persona cuyo comportamiento no haya incluido ninguna tentativa de fraude y que haya contribuido a la lucha contra el fraude."

De lo anterior se deriva que cuando las autoridades aduaneras lleven a cabo controles a posteriori de las declaraciones en aduana de los que resulte una deuda a ingresar, se deberá efectuar la comunicación del importe de los derechos de acuerdo con lo señalado en el artículo 102 del citado Código. La no recaudación del importe de derechos de aduana solo cabrá en los supuestos expresamente recogidos en el artículo 124 del CAU anteriormente reproducido.

De este modo, una vez efectuada la notificación, el deudor, si considera que concurre alguno de los supuestos de devolución/condonación de la deuda previstos en los artículos 116 a 120 del CAU, deberá presentar una solicitud dentro del plazo previsto en el artículo 121 de la citada norma. Solicitud que habrá de tramitarse por las autoridades aduaneras de acuerdo con lo previsto en los artículos relativos a la teoría de la decisión.

Señala, a estos efectos, el artículo 116 del CAU, bajo la rúbrica "disposiciones generales", lo siguiente:

"1. Siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la presente sección, se devolverán o condonarán los importes de los derechos de importación o de exportación, por cualquiera de los motivos siguientes:

- a) cobro excesivo de importes de derechos de importación o de exportación;
- b) mercancías defectuosas o que incumplen los términos del contrato;
- c) error de las autoridades competentes;
- d) equidad.

Quando se haya pagado un importe de derechos de importación o de exportación y se invalide la correspondiente declaración en aduana de conformidad con el artículo 174, dicho importe será devuelto.

2. Las autoridades aduaneras devolverán o condonarán el importe de los derechos de importación o de exportación a que se refiere el apartado 1 cuando sea igual o superior a 10 euros, excepto si el interesado solicita la devolución o condonación de un importe menor.

3. Si la autoridad aduanera considera que debe concederse la devolución o condonación sobre la base del artículo 119 o del artículo 120, el Estado miembro interesado transmitirá el caso a la Comisión para que esta resuelva en cualquiera de los supuestos siguientes:

a) cuando la autoridad aduanera considere que las circunstancias especiales son consecuencia de un incumplimiento de sus obligaciones por parte de la Comisión;

b) cuando las autoridades aduaneras consideren que la Comisión ha cometido un error con arreglo al artículo 119;

c) cuando las circunstancias del caso estén vinculadas a los resultados de una investigación de la Unión efectuada al amparo del Reglamento (CE) no 515/97 del Consejo, de 13 de marzo de 1997, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre estas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria (17), o sobre la base de cualquier otro acto legislativo de la Unión o de un acuerdo celebrado por la Unión con países o grupos de países, en el que se prevea la posibilidad de proceder a este tipo de investigaciones de la Unión;

d) cuando el importe del que deba responder el interesado por una o más operaciones de importación o exportación sea igual o superior a 500 000 euros como consecuencia de un error o de circunstancias especiales.

No obstante el párrafo primero, no se procederá a la transmisión de casos en ninguno de los supuestos siguientes:

a) si la Comisión ya ha adoptado una decisión en un caso que presenta elementos fácticos y jurídicos comparables;

b) si la Comisión ya está considerando un caso que presenta elementos fácticos y jurídicos comparables.

4. A reserva de las normas de competencia para una decisión, cuando las propias autoridades aduaneras descubran en el plazo contemplado en el artículo 121, apartado 1, que un importe de derechos de importación o de exportación puede ser devuelto o condonado con arreglo a los artículos 117, 119 o 120, lo devolverán o condonarán por propia iniciativa.

5. No se concederá la devolución ni la condonación cuando la situación que llevó a la notificación de la deuda aduanera sea consecuencia de un acto fraudulento del deudor.

6. La devolución no dará origen al pago de intereses por las autoridades aduaneras de que se trate.

No obstante, se pagarán intereses cuando una decisión por la que se conceda la devolución no se haya ejecutado a los tres meses de la fecha en la que se tomó dicha decisión, a no ser que el incumplimiento del plazo no pueda imputarse a las autoridades aduaneras.

En tales casos, los intereses serán pagados desde la fecha de expiración del plazo de tres meses hasta la fecha de la devolución. El tipo de interés se establecerá con arreglo al artículo 112.

7. Cuando las autoridades aduaneras hayan concedido erróneamente una devolución o condonación, la deuda aduanera inicial volverá a ser exigible siempre que no hayan vencido los plazos a que se refiere el con arreglo al artículo 103.

En tales casos, los intereses pagados con arreglo al apartado 5, párrafo segundo, deberán ser reembolsados."

Contempla el citado precepto diversos supuestos de devolución/condonación, entre ellos los que se producen por la existencia de errores en la conducta de las autoridades aduaneras, o de situaciones de equidad.

A la devolución/condonación de los derechos de aduana por haberse producido un error de las autoridades competentes se refiere el artículo 119 del Código Aduanero de la Unión, que señala lo siguiente:

"1. En casos distintos de los referidos en el artículo 116, apartado 1, párrafo segundo, y en los artículos 117, 118 y 120, se devolverá o condonará un importe de derechos de importación o de exportación cuando, como consecuencia de un error cometido por las autoridades competentes, el importe correspondiente a la deuda aduanera notificada inicialmente sea inferior al importe exigible, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

a) el deudor no pudo haber detectado razonablemente dicho error; y

b) el deudor actuó de buena fe.

(...)"

Finalmente, el artículo 121 del CAU contempla el procedimiento para devoluciones y condonaciones, estableciendo lo siguiente:

"1. Las solicitudes de devolución o de condonación de conformidad con el artículo 116 se presentarán a las autoridades aduaneras dentro de los plazos siguientes:

a) en caso de un exceso de cobro de derechos de importación o de exportación, error de las autoridades competentes, o equidad, en el plazo de tres años a partir de la fecha de notificación de la deuda aduanera;

b) en caso de mercancías defectuosas o que incumplan las condiciones del contrato, en el plazo de un año a partir de la fecha de notificación de la deuda aduanera;

c) en caso de invalidación de una declaración en aduana, en el plazo especificado en las normas aplicables a la invalidación.

El plazo especificado en las letras a) y b) del párrafo primero se prorrogará cuando el solicitante presente pruebas de que se vio imposibilitado para presentar una solicitud dentro del plazo establecido por tratarse de un caso fortuito o de fuerza mayor.

2. Cuando, habida cuenta de los motivos invocados, las autoridades aduaneras no se hallen en condiciones de conceder la devolución o condonación de un importe de los derechos de importación o de exportación, estarán obligadas a examinar el fundamento de una solicitud de devolución o condonación a la luz de los demás motivos de devolución o condonación a que se refiere el artículo 116.

3. Cuando se haya presentado un recurso con arreglo al artículo 44 contra la notificación de la deuda aduanera, se suspenderá el plazo correspondiente especificado en el párrafo primero del apartado 1, a partir de la fecha en que se presente el recurso y en tanto dure el procedimiento de este.

4. Cuando las autoridades aduaneras concedan la devolución o condonación de conformidad con los artículos 119 y 120, el Estado miembro de que se trate informará a la Comisión al respecto."

En el caso que nos ocupa, tal y como se ha hecho constar anteriormente, la reclamante solicita la devolución de las cantidades directamente en la vía económico-administrativa sin haber instado la misma previamente ante las autoridades aduaneras.

Teniendo en cuenta lo anterior así como la circunstancia de que no concurre ninguno de los supuestos de extinción de la deuda regulados en el artículo 124 del Código Aduanero de la Unión, anteriormente reproducido, se ha de concluir que si la interesada quiere hacer valer sus derechos frente a la actuación de la Administración sobre la base de la existencia de un error de las autoridades aduaneras la misma deberá solicitar la devolución de la deuda de conformidad con lo dispuesto en los artículos 116 a 121 del Código Aduanero de la Unión.

En cualquier caso, se ha de dejar claro que en el plazo para presentación de la citada solicitud de la devolución/condonación de la deuda no ha resultado perjudicado por la interposición de la presente reclamación económico-administrativa puesto que, como señala el apartado 3 del citado artículo 121 del CAU, *"cuando se haya presentado un recurso con arreglo al artículo 44 contra la notificación de la deuda aduanera, se suspenderá el plazo correspondiente especificado en el párrafo primero del apartado 1, a partir de la fecha en que se presente el recurso y en tanto dure el procedimiento de este."*

Procede en consecuencia, desestimar la pretensión de la interesada en este punto, instando a la misma a la presentación de la solicitud de devolución/condonación en los términos señalados anteriormente.

NOVENO.

Grupo 6: Comprende este grupo dos declaraciones de importación en las que la mercancía se describe como libro que incorpora ... figuritas (...) para llenar de acción las páginas del libro.

Manifiesta en primer lugar la interesada que la Inspección denomina incorrectamente a los productos que integran este grupo pues se refiere a los mismos como "libros de actividades" cuando son libros para leer que contienen una historia narrada.

Por otra parte, si bien muestra su conformidad con la consideración de los productos como un surtido discrepa en la clasificación arancelaria propuesta por la Inspección -posición 9503.00.70.00 *"los demás, de los demás de los demás juguetes presentados en surtidos o panoplias"*- ya que entiende, que el carácter esencial del conjunto no está determinado por las figuritas (...) sino por los libros, por lo que la posición arancelaria correcta debe ser la 4901.99.00.00 *"los demás libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas"*.

Del análisis de los elementos que componen el surtido, un libro y ... figuras (...), este Tribunal considera que es el libro el que otorga el carácter esencial al surtido, puesto que las figuras poseen carácter accesorio y vienen a complementar la historia contada en el cuento. El carácter esencial lo confiere la importancia del libro, pues las figuras (...) se utilizan para reforzar las imágenes y textos contenidos en aquel de modo que el niño en las distintas páginas podrá adherir las figuras (...) complementando así el aprendizaje.

Fijado lo anterior la siguiente cuestión será determinar cual es la posición estadística aplicable puesto que el producto podrá ser aforado tanto en la posición 4903.00.00.00 *"álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños"*, como en la posición 4901.99.00.00 *"los demás libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas"*.

En el presente supuesto del análisis del texto se deriva que nos encontramos ante libros profusamente ilustrados en los que el sentido del relato se consigue por una serie de imágenes episódicas acompañadas de una somera descripción de las mismas sin que pueda entenderse que los mismos estén redactados en forma de narración continua.

En definitiva por lo expresado y teniendo en cuenta lo dispuesto en las Notas de la partida 4903, que señalan anteriormente reproducida debe considerarse que los citados productos pertenecen a la posición 4903.00.00.00 *"álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños"*.

Procede, en consecuencia estimar parcialmente las pretensiones de la interesada en este punto.

DÉCIMO.

Grupo 8: Este grupo esta compuesto por un libro con un collar, un libro con un puzle (...) y un libro con ... figuritas de cartón extraíbles.

En relación con estos productos la interesada se limita a señalar que si bien clasificó los mismos en la posición 4903.00.00.00 "álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños", puede ser posible que se clasifiquen en la posición 4901.99.00.00 "los demás libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas", pues al ser cero el arancel en ambos casos sus representantes aduaneros no se mostraron meticulosos al elegir la partida.

La Inspección confirma la partida declarada por la interesada sin realizar ninguna modificación en la clasificación puesto que entiende que el carácter esencial está determinado por el libro en el que las ilustraciones son el elemento principal.

En el presente supuesto y dado que la propia interesada clasificó los productos en la partida 4903.00.00.00 no procede realizar ninguna apreciación por este Tribunal al respecto puesto que no ha habido propuesta de regularización alguna.

DÉCIMO PRIMERO.-

Grupo 9: grupo integrado por un Libro-piano con luces y música que incluye teclado y canciones, un libro-xilófono (...) canciones y libro-sonajero, que combina un sonajero, un mordedor y un libro pequeño.

Señala la reclamante que los productos que integran este grupo están constituidos por un libro que sirve para leer que incorpora elementos adicionales que hacen más atractivo el producto por lo que la clasificación arancelaria ha de realizarse en la posición 4901.90.00.00 "los demás libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas". La parte lúdica del libro se explica por el tipo de público al que van destinados puesto que al ser niños de corta edad hay que enseñarles jugando.

Frente a ello la Inspección sostiene que en estos artículos el elemento principal es el piano, el xilófono o el sonajero-mordedor por lo que la clasificación debe realizarse en las posiciones 9503.00.55.90 "los demás instrumentos y aparatos musicales, de juguete" y 9503.00.99.90 "los demás, de los demás, de los demás, de los demás juguetes", respectivamente.

En primer lugar procede analizar la clasificación arancelaria que ha de darse a los productos denominados libro-piano y libro xilófono.

Se trata de dos libros que llevan unido -sin que se pueda separar- un piano y un xilófono. En el caso del libro xilófono denominado "LIBRO_4", en cada una de las páginas se muestra un icono que el niño debe pulsar si quiere oír las canciones de ... "(...)". Además puede usar el xilófono para tocar lo que quiera. el libro-piano, denominado "LIBRO_5", en cada una de las páginas se contiene una pequeña narración y finaliza con frases como por ejemplo "¿quieres poner música ... (...)", incorporando un icono que indica que imagen del piano hay que tocar para reproducir la canción. Además puede utilizarse el piano para tocar la música que se quiera. Resulta necesario a efectos de determinar la clasificación arancelaria de la mercancía reiterar lo señalado por la Regla General Interpretativa 3 de la Nomenclatura Combinada.

Señala la misma, lo siguiente:

"Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:

a) La partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deberán considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa.

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.

c) Cuando las reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta."

De las características de los productos descritos resulta que la clasificación arancelaria puede realizarse o bien en las partidas 4901.90.00 o 4903.00.00, como libro o bien en la posición 9503.00.55.90, como juguete, sin embargo no puede considerarse que ninguna de las dos partidas aporte una descripción más específica en el sentido de la Regla 3.^a).

Dado que no es posible determinar, a nuestro juicio, si son los textos contenidos en el libro o el piano o xilófono los que confieren al artículo su carácter esencial en el sentido de la Regla 3.b) el artículo debe clasificarse en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta.

Lo anterior determina que la clasificación arancelaria deba realizarse en la posición 9503.00.55.90 "*los demás instrumentos y aparatos musicales, de juguete*".

Procede, en consecuencia desestimar las pretensiones de la interesada en este punto.

Por otra parte, este grupo también integra un producto denominado libros sonajero que combinan un sonajero y un mordedor en el mismo libro.

Se trata en este caso de un pequeño libro en cuya parte superior se incorpora una pieza de plástico para morder que a su vez contiene unas pequeñas bolitas que suenan al chocarse cuando se mueve el libro.

El interior del libro se caracteriza por estar constituido principalmente por imágenes acompañadas de un texto corto de carácter descriptivo. Por ejemplo, en el libro denominado "*LIBRO_6*" aparece una imagen (...) acompañada de un texto en el que se indica "(...) ...", texto que continúa en la página siguiente, -en la que aparece un pájaro ...-, señalando "*al loro...*".

Atendiendo a las características del producto descrito este Tribunal considera que en este supuesto, al igual que ocurría en el caso de los libros-piano/xilófono, no puede determinarse si son los textos contenidos en el libro o mordedor-sonajero los que confieren al artículo su carácter esencial en el sentido de la Regla 3.b), por lo que el artículo debe clasificarse en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta.

En este caso las partidas a tener en cuenta serían la 4903.00.00 "*álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños*" (se trata de libros en los que las imágenes tienen un interés principal frente al texto) y la posición 9503.00.99.90 "*los demás, de los demás, de los demás, de los demás juguetes*"

En consecuencia y de acuerdo con la Regla General Interpretativa 3.c) procede aforar estos productos en la posición 9503.00.99.90 "*los demás, de los demás, de los demás, de los demás juguetes*" y desestimar las pretensiones de la interesada.

Décimo segundo.

Grupos 10 al 16: Integrados por los siguientes productos:

- **Grupo 10:** formado por libros de siluetas y recortables y libros de maquetas extraíbles, piezas recortables y ejercicios.

La interesada clasifica los productos en la posición arancelaria 4901.99.00.00.

Por su parte la inspección entiende que los mismos deben clasificarse como juguetes en las posiciones 9503.00.21.90 (libro con siluetas y vestidos, estampados y motivos recortables) y 9503.00.99.90 (libro con maquetas extraíbles).

Considera, al igual que en el grupo anterior que, en estos artículos, el recortable o la maqueta constituyen el elemento principal, siendo la finalidad de los mismos el juego.

- **Grupo 11:** integrado por los productos denominados puzles-libros.

En este caso, la empresa clasifica los mismos en la posición arancelaria 4901.99.00.00.

La Inspección entiende que la clasificación de estos productos debe hacerse en la posición 9503.00.69.00, pues nos encontramos con un libro formado por rompecabezas ... y ... puzles que forman un libro, siendo utilizados los mismos para jugar.

- **Grupo 12:** compuesto por libros ilustrados y libros de fotografías.

La entidad los clasifica en las posiciones 4901.91.00.00, 4901.99.00.00 y 4903.00.00.00.

La Inspección considera que todos ellos deben aforarse en la posición 4903.00.00.00. al tratarse de libros en los que las ilustraciones son el elemento principal, considerándose el texto de interés secundario.

- **Grupo 13:** formado por libros con sonidos y canciones.

La interesada afora los mismos en las posiciones 4901.91.00.00, 4901.99.00.00 y 4903.00.00.00.

La Inspección reconduce todos ellos a la posición 4903.00.00.00 al entender que en estos libros, el texto tiene un interés secundario frente a las ilustraciones que van acompañadas de sonidos o canciones.

- **Grupo 14:** compuesto por libros con preguntas, pestañas móviles, solapas y/o texturas.

La empresa los clasifica en las posiciones 4901.91.00.00, 4901.99.00.00 y 4903.00.00.00.

La Inspección entiende que todos ellos deben incluirse en la posición arancelaria 4903.00.00.00 pues en los mismos el texto tiene un interés secundario frente a las ilustraciones que van acompañadas de solapas de fieltro, pestañas móviles y/o texturas.

- **Grupo 15:** integrado por packs de juego con preguntas, enigmas, experimentos o desafíos.

La reclamante clasifica uno de estos packs como juguete, en la posición arancelaria 9504.90.80.00 y el resto como libros, en la posición arancelaria 4901.99.00.00.

La Inspección considera que todos los productos de este grupo son juguetes de la posición 9504.90.80.00 pues a su juicio, nos encontramos con juegos de mesa en los que se pone a prueba los conocimientos o se realizan experimentos científicos.

- **Grupo 16:** formado por un DUA con un libro de postales, sobres y cierres distintos.

La empresa lo clasifica en la partida 4903.00.00.00. siendo dicha partida considerada correcta por la Inspección al tratarse de tarjetas postales ilustradas que se presenten en forma de álbumes o de libros de estampa.

En relación con los productos de estos grupos manifiesta la interesada que podría llegar a estar de acuerdo con las partidas arancelarias fijadas por la Inspección, sin perjuicio de esperar la opinión y mejor criterio de este Tribunal al respecto y con reserva del derecho a poder discutir la misma en segunda instancia.

En este caso y dado que la interesada no concreta los motivos por los que se opone a los argumentos dados por la Administración para la clasificación arancelaria de los productos pertenecientes a los grupos citados, este Tribunal queda privado de los elementos de juicio necesarios para combatir los razonamientos del acuerdo impugnado. Siendo esto así resulta obligado mantener el razonamiento dado por la Administración puesto que la reclamante no especifica sus argumentos, manifestando por el contrario que podría llegar a estar de acuerdo con lo dispuesto por la Inspección.

Es relevante en este punto traer a colación lo señalado por el Tribunal Supremo en sentencia de 22 de septiembre de 2011, rec.cas. 5254/2007, en la que en relación con la confirmación del acto impugnado en la vía económico-administrativa por la falta de presentación de alegaciones, se señala lo siguiente:

"(...) SEGUNDO.- (...) Sin que desde luego se vulnere el artº 40 del Real Decreto 391/1996, en tanto que ante el silencio de la reclamante, que omite alegación alguna, no se le pueda exigir al órgano económico administrativo que entre a especular con posible motivos de oposición o a suplir la inactividad y falta de diligencia de la reclamante. Es la actitud de la reclamante la que determina la respuesta del TEAC en el sentido visto; ni hace alegaciones en el procedimiento inspector, ni opone causa alguna a la liquidación en la reclamación-económico administrativa, y no lo hace, como confiesa, por conocer el posicionamiento de la Inspección y de TEAC en asuntos iguales al que se ventilaba, lo que en la practica viene a constituir la conformación del procedimiento a su voluntad y conveniencia, mas cuando se coloca en dicha posición voluntariamente, no hace uso del trámite de alegaciones, lo que no merma, desde luego un pronunciamiento sobre todas las causas que se observe puedan concurrir, pero actuando de tal manera no puede pretender con éxito que el TEAC realice una declaración distinta cuando al enjuiciar no observa irregularidad alguna, y en este contexto la sentencia resulta plenamente ajustada a Derecho cuando se pronuncia como lo hace y sin perjuicio de entrar a resolver, como lo hace, respecto de las cuestiones de fondo introducidas por vez primera en demanda, preservando el principio de tutela judicial efectiva, que, insistimos no sufre cuando concurre causa legal impeditiva de un pronunciamiento sobre el fondo."

En definitiva y por lo señalado, procede confirmar lo señalado por la Administración en relación con la clasificación arancelaria de los productos integrados en los grupos 10 a 16.

DÉCIMO TERCERO.

Fijada la clasificación arancelaria de los productos importados, procede ahora analizar qué tipo de IVA corresponde aplicar a aquellos que han sido aforados en la posición estadística 4903.00.00.00 pues mientras la interesada sostiene que procede la aplicación del tipo superreducido del 4% la Inspección considera que en estos supuestos es de aplicación el tipo general del 21%.

Al tipo impositivo aplicable en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, se refiere la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (en adelante Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido), en su artículo 90, en los siguientes términos:

"Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente."

Asimismo, el artículo 91 de la citada norma regula los tipos reducidos, señalando su apartado Dos, en su redacción vigente en el momento de los hechos, lo siguiente:

"Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

2.º Los 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.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

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 este número los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos."

Fija por tanto la norma un tipo del 4% para las entregas e importaciones de los productos categorizados como libros, por lo que la cuestión a dilucidar será determinar si los productos clasificados en la posición 4903.00.00.00 tienen la condición de "libros" a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para la resolución de la citada cuestión resulta relevante lo dispuesto por la Dirección General de Tributos en contestación a Consulta Vinculante V0218-20, de 31 de enero de 2020, que si bien hace referencia a la redacción actualmente vigente del artículo 91, resulta plenamente aplicable al supuesto que nos ocupa.

Aborda la Dirección General de Tributos la cuestión relativa a la determinación del tipo impositivo que ha de aplicarse a los productos descritos como *"libros de cuentos y publicaciones infantiles que incorporan páginas desplegadas, incluyen pegatinas para adherirlas a las ilustraciones del libro o incluyen piezas de puzzle que se encajan en las páginas para formar las ilustraciones del libro"*. Asimismo se analiza el tipo impositivo que corresponde aplicar a los cuadernos de colorear, de escritura y de actividades.

Señala la Dirección General de Tributos en contestación a la cuestión planteada lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"1.-El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Hasta el 31 de agosto de 2012 el tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido era el 18 por ciento, según la anterior redacción de dicho precepto, aplicable desde el 1 de julio de 2010, de acuerdo con lo establecido

en el artículo 79, apartado uno de la Ley 26/2009 de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE de 24 de diciembre).

Por su parte, el artículo 91, apartado dos, 1, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, del Real Decreto-ley 20/2012, determina que se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes:

"2º. Los 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.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

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 este número los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos."

2.- La Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 6 de agosto), ha dispuesto lo siguiente:

"1º. Tipo impositivo aplicable a los objetos que, por sus características, solo puedan utilizarse como material escolar.

Se modifica el último párrafo del artículo 91.Dos.1.2º. de la Ley 37/1992, en aras de una aplicación más acorde con lo establecido en el anexo III de la Directiva 2006/112/CE. De esta forma, a partir del 1 de septiembre de 2012, la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento al material escolar queda limitada en esta categoría de bienes a los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo.

Por tanto, a partir de la citada fecha tributarán al tipo general, entre otros, el material didáctico de uso escolar, incluidos los puzzles y demás juegos didácticos, mecanos o de construcción; el material escolar, incluidos, entre otros, los portalápices, agendas, cartulinas y blocs de manualidades, compases, papel coloreado y para manualidades, plastilina, pasta de modelado, lápices de cera, pinturas, témperas, cuadernos de espiral, rollos de plástico para forrar libros y el material complementario al anterior y las mochilas infantiles y juveniles escolares.

La aplicación del tipo general se realizará con independencia de que los objetos que por sus características solo puedan utilizarse como material escolar lleven impresa la leyenda «material escolar» o «uso escolar». En todo caso, mantienen la tributación al tipo reducido del 4 por ciento los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo.

Tributan al tipo general, sin que haya habido modificación en este sentido, el material de oficina que se consideraba que no era de uso exclusivo escolar, como los folios blancos, bolígrafos, lapiceros, grapadoras, taladradoras, pósit, «tippex», pegamentos, tijeras, taladradoras, organizadores, gomas de borrar, sacapuntas, carpetas de gomas, rotuladores, marcadores, reglas, plumieres, etc., y las mochilas distintas de las escolares.

Los libros escolares, como el resto de libros, periódicos y revistas, mantienen la tributación al tipo reducido del 4 por ciento."

3.- El artículo 12 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), establece lo siguiente:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. 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."

Según dispone el artículo 3º del Código Civil, "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."

Por su parte el artículo 14 de la citada Ley General Tributaria prohíbe la analogía en los siguientes términos: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

En este sentido, y ante la ausencia de un concepto legal de "cuaderno" debe considerarse la definición dada por el Diccionario de la Real Academia Española, según el cual, en su acepción más corriente y usual dice: "Conjunto o agregado de algunos pliegos de papel, doblados y cosidos en forma de libro" o una segunda acepción: "Libro pequeño o conjunto de papel en que se lleva la cuenta y razón, o en que se escriben algunas noticias, ordenanzas o instrucciones."

Por otra parte, el concepto legal de "libro" se recoge en el artículo 2 de la Ley 10/2007, de 22 de junio (BOE de 23 de junio), de la lectura, del libro y de las bibliotecas como se expone a continuación:

"Libro: obra científica, artística, literaria o de cualquier otra índole que constituye una publicación unitaria en uno o varios volúmenes y que puede aparecer impresa o en cualquier otro soporte susceptible de lectura.

Se entienden incluidos en la definición de libro, a los efectos de esta Ley, los libros electrónicos y los libros que se publiquen o se difundan por Internet o en otro soporte que pueda aparecer en el futuro, los materiales complementarios de carácter impreso, visual, audiovisual o sonoro que sean editados conjuntamente con el libro que participen del carácter unitario del mismo, así como cualquier otra manifestación editorial."

Por otra parte, las dos primeras acepciones del Diccionario de la Real Academia Española definen la palabra "libro" como sigue:

"1. m. Conjunto de muchas hojas de papel u otro material semejante que, encuadernadas, forman volumen.

2. m. Obra científica, literaria o de cualquiera otra índole con extensión suficiente para formar volumen, que puede aparecer impresa o en otro soporte."

Por tanto, según el concepto de libro dado por la Ley 10/2007, así como por la Real Academia Española, el soporte físico en el que aparezca el libro es indiferente para que sea considerado como tal, siempre que se trate una obra científica, literaria o de cualquier otra índole con extensión suficiente para formar volumen.

Por otra parte, el citado Diccionario considera, entre otras, las siguientes definiciones de álbum:

"Libro en blanco, comúnmente apaisado, y encuadernado con más o menos lujo, cuyas hojas se llenan con breves composiciones literarias, sentencias, máximas, piezas de música, firmas, retratos, etc.", así como "libro en blanco de hojas dobles con una o más aberturas de forma regular, a manera de marcos, para colocar en ellas fotografías, acuarelas, grabados, etc."

En relación con el concepto de material escolar, contenido en la anterior redacción del artículo 91, apartado dos, 1, número 2º de la Ley 37/1992, esta Dirección General de Tributos ha venido entendiendo por tal el material didáctico y los demás materiales utilizables por profesores y alumnos en el desarrollo directo de las actividades pedagógicas o de enseñanza, siempre que por sus características únicamente puedan utilizarse con tal finalidad, con independencia de la condición del adquirente (Administración o centros docentes legalmente autorizados).

4.- De acuerdo con todo lo anterior, cabe concluir que los productos objeto de consulta consistentes en cuadernos de colorear, de escritura o de actividades no tienen la consideración de libros a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tampoco pueden considerarse como cuadernos de dibujo, ya que no es ésa la finalidad de los mismos. Dichos productos responden, más bien, al concepto de material escolar, cuya categoría no se encuentra entre las mencionadas actualmente en el artículo 91, apartado dos, 1, número 2º a las que les resulta de aplicación el tipo reducido del 4 por ciento.

Por tanto, desde el 1 de septiembre de 2012 se aplica el tipo general del 21 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los cuadernos descritos en la consulta.

5.- Por lo que se refiere a los **restantes productos consultados**, que incluyen libros cuyas páginas se despliegan al abrirlos, o que incluyen una lámina de pegatinas para adherir a las ilustraciones del libro, así como aquellos cuyas ilustraciones están compuestas por piezas de puzzle, habrá que atender a lo establecido en el artículo 78, apartado uno de la Ley 37/1992, según el cual, la base imponible del Impuesto estará constituida por el

importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas.

El artículo 79, apartado dos, de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

"Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto."

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, C-349/96, de 29 de marzo de 2007, C-111/05, y recientemente en la sentencia de 2 de diciembre de 2010, *Everything & Everywhere*, Asunto C-276/09, se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

El Tribunal, en la última de dichas sentencias, resume su doctrina de la siguiente forma:

"21 Del artículo 2 de la Sexta Directiva se desprende que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente (véanse, en particular, las sentencias CPP, antes citada, apartado 29; de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN*, C 111/05, Rec. p. I 2697, apartado 22, y de 19 de noviembre de 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C 461/08, Rec. p. I 11079, apartado 35).

22 No obstante, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA (véanse, en particular, las sentencias CPP, antes citada, apartado 29; *Aktiebolaget NN*, antes citada, apartado 22, y de 22 de octubre de 2009, *Swiss Re Germany Holding*, C 242/08, Rec. p. I 10099, apartado 51).

23 Además, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (véanse las sentencias de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C 425/06, Rec. p. I 897, apartado 51; de 11 de junio de 2009, *RLRE Tellmer Property*, C 572/07, Rec. p. I 4983, apartado 18, y *Don Bosco Onroerend Goed*, antes citada, apartado 36).

24 Así sucede, en particular, cuando uno o varios elementos deben considerarse constitutivos de la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben considerarse como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal (véanse, en particular, las sentencias CPP, antes citada, apartado 30; de 15 de mayo de 2001, *Primback*, C 34/99, Rec. p. I 3833, apartado 45, y *RLRE Tellmer Property*, antes citada, apartado 18, así como el auto de 14 de mayo de 2008, *Tiercé Ladbroke y Derby*, C 231/07 y C 232/07, apartado 21).

25 En particular, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (véanse, en concreto, las sentencias antes citadas, CPP, apartado 30; *Primback*, apartado 45, y *RLRE Tellmer Property*, apartado 18, así como el auto *Tiercé Ladbroke y Derby*, antes citado, apartado 21).

26 A efectos de determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única, deben buscarse los elementos característicos de la operación controvertida y tomar en consideración todas las circunstancias en las que esta se desarrolle (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas, CPP, apartados 28 y 29; *Aktiebolaget NN*, apartados 21 y 22, y *Ludwig*, apartado 17, así como el auto *Tiercé Ladbroke y Derby*, antes citado, apartados 19 y 20)."

De acuerdo con estos criterios se deberá valorar, en cada caso concreto, si los bienes entregados pueden tener la consideración de un único bien o por el contrario suponen entregas de bienes independientes. En el presente caso será necesario determinar si los bienes importados y entregados por la consultante, consistentes en un libro cuyas ilustraciones están formadas por piezas de puzzle, o que incluyen una lámina de pegatinas para adherir a las páginas del libro, suponen una única entrega o no.

De la información aportada en la consulta se deduce que los adhesivos y las piezas de puzzle son elementos complementarios del libro, accesorios al mismo y que constituyen un medio para disfrutar en mejores condiciones del producto principal y, por tanto, habría que considerarlas como una única prestación, consistente en la entrega del libro.

Así pues, dichos productos tributarán al tipo reducido del 4 por ciento, según establece el artículo 91, apartado dos, 1, número 2º de la Ley 37/1992.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

De lo dispuesto por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta reproducida se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. El concepto de libro a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido es un concepto amplio, que abarca tanto los libros que solamente contienen texto como los de cuentos y publicaciones infantiles que incorporan páginas desplegadas, incluyen pegatinas para adherirlas a las ilustraciones del libro o incluyen piezas de puzle que se encajan en las páginas para formar las ilustraciones del libro.
2. No se consideran libros, ni tampoco cuadernos de dibujo -a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido- los cuadernos de colorear, de escritura y actividades, que tributarán al tipo general.
3. Cuando los libros se presenten acompañados de otros bienes (piezas de puzle, pegatinas, etc) el tipo impositivo aplicable se determinará en función de si nos encontramos ante la entrega de un único bien o ante la entrega de bienes independientes. Si los bienes entregados tienen la consideración de un único bien se aplicará a la totalidad de los productos el tipo impositivo aplicable al libro. Por el contrario, si se entiende que existen entregas independientes se aplicará a cada una de ellas el tipo impositivo que corresponda.

Por otra parte, se ha de dejar claro que en ningún momento la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido realiza una remisión, como si ocurre en otros supuestos, a efectos de determinar qué debe entenderse por "libro" a lo dispuesto a estos efectos en la Nomenclatura Combinada por lo que no existe una plena correspondencia entre los criterios empleados para la determinación de la clasificación arancelaria y los utilizados a efectos de fijar el tipo de IVA que resulta aplicable.

Sentado lo anterior procede analizar si en el caso que nos ocupa los productos clasificados en la posición estadística 4903.00.00.00 pueden ser considerados "libros" a los efectos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con los criterios expresados por la Dirección General de Tributos.

Tal y como se ha hecho constar a lo largo de la presente resolución, a juicio de este Tribunal se han de clasificar en la posición 4903.00.00.00 los siguientes grupos de libros:

- **Grupo 1:** formado por surtidos compuestos básicamente por cuentos, libros de actividades, libros para colorear, rotulares y pegatinas.

De acuerdo con lo expresado en el Fundamento de Derecho Quinto de la presente resolución, parte de los DUA integrados en este grupo (DUA 1 [...], DUA 2 [...], DUA 3 [...], DUA 4 [...], DUA 5 [...] y DUA 6 [...]) deben ser aforados en la posición 4903.00.00.00 "*álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños*", pues nos en ellos el elemento principal que caracteriza al surtido está constituido por los libros de actividades (no incorpora el conjunto, de acuerdo con la descripción dada ningún libro de cuentos) por lo que en este caso procede aplicar el tipo impositivo general del 21 % de acuerdo con los criterios expresados por la Dirección General de Tributos.

- **Grupo 3:** comprende libros pop-up y libros pertenecientes a la colección "COLECCIÓN_1" que se caracterizan por tener mecanismos para estirar.

A juicio de este Tribunal estos productos deben ser aforados en la partida 4903 puesto que los mismos no cumplen con los requisitos establecidos en la normativa aduanera para ser incluidos en la partida 4901, sin embargo, estos productos sí tienen la consideración de libro a efectos de IVA puesto que los mismos no son cuadernos para colorear o libros de actividades.

Como se ha señalado en este caso la clasificación arancelaria en la posición 4903.00.00.00 viene determinada por el hecho de que se trata de libros en que los que el sentido del relato se consigue por una serie de imágenes episódicas acompañadas de una simple leyenda o de una descripción somera sobre ellas, no por el hecho de que sean considerados cuadernos de actividades.

Procede en consecuencia aplicar el tipo reducido del 4%.

- **Grupos 4, 6 y 8:** caracterizados por tratarse de surtidos en los que este Tribunal considera que el elemento que otorga el carácter esencial al mismo es el libro.

Para estos grupos resultaría de aplicación lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencias CPP, de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, *Aktiebolaget NN*, de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, *Everything & Everywhere*, de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276-09, *Frenetikexito*, de 4 de marzo de 2021, asunto C-581/19, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, de 20 de abril de 2023, asunto C-282/22 o en la más reciente *Deco Proteste Editores*, de 15 de octubre de 2023, asunto C-505/22, en las que se aborda cuando se ha de considerar que nos encontramos ante una prestación única a efectos de IVA.

Señala a estos efectos la sentencia *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, de 20 de abril de 2023, asunto C-282/22, lo siguiente:

" (...) 27. Es preciso señalar que, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla dicha operación, para determinar, por una parte, si da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única y, por otra, si en este último caso dicha prestación única debe calificarse de «entrega de bienes» o de «prestación de servicios» [sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, apartado 52, y de 25 de marzo de 2021, Q-GmbH (Seguro de riesgos especiales), C-907/19, apartado 19 y jurisprudencia citada].

28. En particular, si bien se desprende del artículo 1, apartado 2, segundo párrafo, de la Directiva 2006/112 que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. A este respecto, procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial [véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, apartado 53, y de 25 de marzo de 2021, Q-GmbH (Seguro de riesgos especiales), C-907/19, apartado 20 y jurisprudencia citada].

29. Además, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, apartado 23).

30. Así sucede, en especial, si debe entenderse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, apartado 54, y de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito, C-581/19, apartado 41).

31. En el marco de la cooperación instaurada en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si, en las circunstancias de un caso concreto, la prestación de que se trate constituye una prestación única y formular apreciaciones de hecho definitivas al respecto [véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, apartado 55, y de 25 de marzo de 2021, Q-GmbH (Seguro de riesgos especiales), C-907/19, apartados 25 y 26 y jurisprudencia citada].- en la entrega de electricidad para la recarga de vehículos eléctricos y en la prestación de distintos servicios, como la organización de la puesta a disposición de puntos de recarga y la facilitación del uso de estos, la asistencia técnica necesaria y las aplicaciones informáticas que permiten la reserva de un conector, el seguimiento de las operaciones y el pago por estas. El tribunal remitente considera que el suministro y la prestación en cuestión forman una única operación a efectos del IVA. Habida cuenta de los datos de que dispone el Tribunal de Justicia, no resulta que dicha calificación pase por alto ninguno de los criterios enunciados en los apartados 27 a 30 de la presente sentencia.

33. En lo que se refiere al concepto de «entrega de bienes», en el sentido de la Directiva 2006/112, el artículo 14, apartado 1, de esta dispone que se entenderá por tal la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Este concepto incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte para disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, apartado 59, y de 23 de abril de 2020, Herst, C-401/18, apartado 36 y jurisprudencia citada). Además, con arreglo al artículo 15, apartado 1, de dicha Directiva, la electricidad se asimila a un bien corporal.

34. En cuanto al concepto de «prestación de servicios», en el sentido de la Directiva 2006/112, resulta del artículo 24, apartado 1, de esta que engloba todas las operaciones que no tengan la consideración de «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14 de la misma Directiva.

35. Para determinar si una única prestación compleja, como es el caso de la controvertida en el litigio principal, debe calificarse como «entrega de bienes» o como «prestación de servicios», en el sentido de la mencionada Directiva, han de tomarse en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación a fin de investigar sus elementos característicos e identificar los elementos predominantes. Los elementos en cuestión deben determinarse basándose en el punto de vista del consumidor medio de los puntos de recarga y teniendo en cuenta, en una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los elementos de prestación de servicios en comparación con los de una entrega de bienes (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, apartados 61 y 62 y jurisprudencia citada).

36. Así pues, por una parte, la referencia que figura en el artículo 4, apartado 8, de la Directiva 2014/94 a «servicios de recarga de vehículos eléctricos» no prejuzga la calificación de la operación controvertida como «entrega de bienes» o «prestación de servicios», en el sentido de la Directiva 2006/112. En efecto, según el artículo

1 de la Directiva 2014/94, esta tiene por objeto establecer requisitos mínimos para la creación de una infraestructura para los combustibles alternativos, incluyendo puntos de recarga para vehículos eléctricos. Por tanto, no tiene por objeto establecer norma alguna sobre el tratamiento, desde el punto de vista del IVA, del suministro de combustibles alternativos.

37. Por otra parte, dado que la comercialización de un bien va siempre acompañada de una prestación de servicios mínima, solo los servicios que dicha comercialización no lleva necesariamente consigo pueden tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una prestación compleja que incluye también la entrega de dicho bien (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, apartado 63, y de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, apartado 50).

38. A este respecto, en primer lugar, la operación que consiste en la provisión del flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico constituye una entrega de bienes, en la medida en que dicha operación faculta al usuario de la estación de recarga para consumir, en la propulsión de su vehículo, la electricidad transmitida, que, con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112, se asimila a un bien corporal.

39. En segundo lugar, dicho suministro de electricidad a la batería del vehículo eléctrico presupone el uso de un equipo adecuado de recarga, que puede incluir un cargador que se integre con el sistema operativo del vehículo. Por consiguiente, la puesta a disposición de dicho equipo constituye una prestación de servicios mínima que el suministro de electricidad lleva necesariamente consigo y, por ello, no puede tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una operación compleja que incluye también dicha entrega de la electricidad.

40. En tercer lugar, la asistencia técnica que puede resultar necesaria para los usuarios de que se trata no constituye, por su parte, un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del suministro de la electricidad necesaria para la propulsión del vehículo eléctrico. Por tanto, supone una prestación accesoria con respecto a dicha entrega de electricidad.

41. Así sucede también con la puesta a disposición del usuario de aplicaciones informáticas que le permiten reservar un conector, consultar el historial de operaciones y comprar créditos para pagar por las recargas. En efecto, tales prestaciones brindan a dicho usuario determinadas ventajas prácticas adicionales cuyo único objeto es mejorar la transmisión de la electricidad necesaria para la recarga de su vehículo y recapitularle las operaciones efectuadas hasta ese momento.

42. De ello se deduce que, en principio, la transmisión de electricidad constituye el elemento característico y predominante de la prestación única y compleja acerca de la cual el tribunal remitente pregunta al Tribunal de Justicia.

43. Esta conclusión no se ve desvirtuada por la circunstancia mencionada por dicho tribunal en el sentido de que, para calcular el importe adeudado por la recarga de un vehículo eléctrico, puedan tenerse en cuenta no solo la cantidad de electricidad transmitida, sino también una tarifa por el tiempo de estacionamiento durante dicha recarga. En particular, ello implica simplemente que el precio unitario del bien entregado, a saber, la electricidad, está formado no solo por el coste de la propia electricidad, sino también por el tiempo de uso de los equipos que se ponen a disposición de los usuarios de que se trata.

44. La conclusión expuesta en el apartado 42 de la presente sentencia no queda tampoco invalidada cuando el operador de que se trata calcula el precio basándose exclusivamente en la duración de la recarga. En efecto, habida cuenta de que la cantidad de electricidad suministrada depende de la potencia transmitida durante el tiempo de dicha transmisión, también ese cálculo refleja el precio unitario de dicha electricidad.

45. De manera similar, el mero hecho de que el precio unitario de una recarga rápida de corriente continua sea marginalmente más alto que el de una recarga lenta de corriente alterna no basta para erigir, desde el punto de vista del usuario de que se trate, la rapidez y eficacia de dicha recarga en el elemento característico y predominante de la operación de que se trate.

46. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, ha de responderse a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que constituye una «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, una prestación única y compleja compuesta por:

- la puesta a disposición de equipos de recarga para vehículos eléctricos (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);
- el flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico con parámetros adecuadamente adaptados;
- la asistencia técnica necesaria a los usuarios de que se trata y
- la puesta a disposición de los usuarios de que se trata de aplicaciones informáticas que les permiten reservar un conector, consultar el historial de operaciones y comprar créditos que se acumulen en una cartera digital y se utilicen para el pago por las diferentes sesiones de recarga."

La aplicación de lo dispuesto por el TJUE al caso que nos ocupa determina que deba considerarse que las entregas de libros acompañadas de figuritas, collar, puzle constituyen una prestación única a los efectos del IVA

puesto que los productos que acompañan al libro son elementos accesorios que constituyen un medio para disfrutar en mejores condiciones el producto principal.

En consecuencia procede aplicar en estos supuestos el tipo impositivo reducido del 4% en la medida en que al igual que ocurre con los libros integrados en el grupo 3, no nos encontramos ante cuadernos de dibujo o de actividades sino ante libros que por sus características no pueden ser aforados en la posición 4901.

Finalmente, circunscrito a lo dispuesto en la presente resolución y en relación con los productos correspondientes a los **Grupos 10 al 16**, sobre los que la reclamante no manifestó motivos de oposición a la clasificación arancelaria fijada administrativamente, será de aplicación el tipo impositivo del 4% en aquellos casos en los que la Administración clasificó en la partida 4903.00.00.00 por entender que se trata de libros en los que las ilustraciones presentan el atractivo principal frente al texto.

En concreto, dicho criterio resulta de aplicación a los grupos 12, 13 y 14.

Décimo cuarto.

En definitiva y de acuerdo con lo expuesto procede estimar parcialmente las pretensiones de la interesada en los términos contenidos en la presente resolución y que se resumen a continuación:

| GRUPOS | PARTIDA ARANCELARIA | TIPO DE IVA | |
|--------|---------------------|---------------|-----|
| 1 | DUA 1 (...) | 4903.00.00.00 | 21% |
| | DUA 2 (...) | | |
| | DUA 3 (...) | | |
| | DUA 4 (...) | | |
| | DUA 5 (...) | | |
| | DUA 6 (...) | | |
| 1 | DUA 7 (...) | 4901.90.00.00 | 4% |
| | DUA 8 (...) | | |
| | DUA 9 (...) | | |
| | DUA 10 (...) | | |
| | DUA 11 (...) | | |
| | DUA 12 (...) | | |
| | DUA 13 (...) | | |
| 3 | 4903.00.00.00 | 4% | |
| 4 | 4903.00.00.00 | 4% | |
| 6 | 4903.00.00.00 | 4% | |
| 8 | 4903.00.00.00 | 4% | |
| 12 | 4903.00.00.00 | 4% | |
| 13 | 4903.00.00.00 | 4% | |
| 14 | 4903.00.00.00 | 4% | |

En el resto de los supuestos en los que la clasificación arancelaria se ha realizado en la partida 9503, como "juguetes" el tipo de IVA aplicable será del 21%.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas