

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC077268

DGT: 23-07-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2522/2020

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes. Una compañía de supermercados entrega a sus clientes, por imperativo legal, bolsas de plástico en la línea de caja a cambio de precio.

Pues bien, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Con base en lo anterior, parece que en el supuesto considerado se dan las circunstancias necesarias para determinar que la entrega de bolsas de plástico mediante contraprestación a los clientes que así lo soliciten constituye para el destinatario un fin en sí mismo y, por consiguiente, deberán tributar por el Impuesto de forma independiente a la operación de entrega de bienes de consumo siendo el tipo impositivo aplicable a la entrega de bolsas de plástico el general del 21 por ciento previsto en el art. 90.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Ahora bien, debe señalarse que las entregas de bolsas en las secciones concretas de frutería, pescadería y horno, no constituyen para el destinatario un fin en sí mismo sino que tiene carácter accesorio respecto de la entrega de los productos considerados entregados dentro de las mismas, por lo que no tributarán de manera autónoma e independiente por el IVA, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa. Esto es, la entrega de los referidos alimentos. [Esta consulta aclara la consulta DGT, de 21-01-2020, n.º V0158/2020 (NFC074807), que en consecuencia, queda aclarada].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 8 y 90.

RD 293/2018 (Reducción del consumo de bolsas de plástico y creación del Registro de Productores), art. 4.

Ley Foral 14/2018 de Navarra (Residuos y su fiscalidad), art. 23.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una compañía de supermercados que entrega a sus clientes, por imperativo legal, bolsas de plástico en la línea de caja a cambio de precio. La consultante solicita aclaración de la consulta vinculante de fecha 21 de enero de 2020 y número V0158-20 debido a la modificación normativa introducida por la Ley Foral 14/2018, del Territorio Foral de Navarra,

de 18 de junio, que impone la obligación de cobrar también cualquier bolsa de plástico entregada al consumidor en los supermercados situados en dicho ámbito geográfico.

Cuestión planteada:

Si la entrega de las bolsas de plástico por la consultante es una operación accesoria respecto de la operación principal de venta de productos de supermercado y el tipo impositivo aplicable a las entregas de estas bolsas de plástico.

Contestación:

1.- Este Centro directivo manifestó en la contestación vinculante, de 21 de enero de 2020, con número de referencia V0158-20 lo siguiente:

"De conformidad con lo establecido en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El artículo 8.Uno de la Ley 37/1992 señala que "se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes."

De acuerdo con los hechos del escrito de consulta, además de la entrega de bienes de consumo efectuada por la consultante, los clientes pueden adquirir, a cambio de un precio, bolsas de plástico en las líneas de caja para introducir los bienes adquiridos.

En este sentido, el Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, de reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores (BOE de 19 de mayo), establece en su artículo 4 la prohibición de entregar gratuitamente bolsas de plástico en los siguientes términos:

"Las medidas que se adoptan para reducir el consumo de bolsas de plástico, en función de su fecha de entrada en vigor, son las siguientes:

1. A partir del 1 de julio de 2018:

a) Se prohíbe la entrega gratuita a los consumidores de bolsas de plástico en los puntos de venta de bienes o productos, a excepción de las bolsas de plástico muy ligeras y de las bolsas de plástico con espesor igual o superior a 50 micras con un porcentaje igual o mayor al 70% de plástico reciclado.

b) En el caso de la excepción para las bolsas de plástico con espesor igual o superior a 50 micras prevista en el apartado anterior, los comerciantes deberán disponer de documentación proporcionada por el fabricante que acredite dicho porcentaje.

(...)

2. A partir del 1 de enero de 2020:

a) Se prohíbe la entrega a los consumidores, en los puntos de venta de bienes o productos, de bolsas de plástico fragmentables.

b) Las bolsas de plástico de espesor igual o superior a 50 micras contendrán un porcentaje mínimo del 50 % de plástico reciclado.

3. A partir del 1 de enero de 2021, se prohíbe la entrega de bolsas de plástico ligeras y muy ligeras al consumidor en los puntos de venta de bienes o productos, excepto si son de plástico compostable. Los comerciantes podrán también optar por otros formatos de envase para sustituir a las bolsas de plástico.

4. Todas las medidas incluidas en este artículo afectarán tanto a las bolsas de plástico que se entreguen en los puntos de venta de bienes o productos como a las que puedan suministrarse en la venta online, así como a las entregadas a domicilio. Se excluyen los sobres de plástico empleados para las ventas a distancia, si bien éstos deberán ser considerados envases si cumplen con la definición de envase y sus ejemplos establecida en la Ley 11/1997, de 24 de abril.”

Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante, de 17 de noviembre de 2016, con número de referencia V4990-16, en este supuesto resulta relevante determinar si se trata de una única operación, siendo una operación la principal y otra accesoria a ella, o por el contrario, se trata de operaciones diferentes e independientes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04 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 la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Con base en lo anterior, parece que en el supuesto considerado se dan las circunstancias necesarias para determinar que la entrega de bolsas de plástico mediante contraprestación a los

clientes que así lo soliciten constituye para el destinatario un fin en sí mismo y, por consiguiente, deberán tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido de forma independiente a la operación de entrega de bienes de consumo siendo el tipo impositivo aplicable a la entrega de bolsas de plástico el general del 21 por ciento previsto en el artículo 90, apartado Uno de la Ley 37/1992."

2.- Por otro lado, la consultante solicita una revisión de la referida contestación vinculante de fecha 21 de enero de 2020, número V0158-20, a la luz de la regulación de la Ley Foral 14/2018, de la Comunidad Foral de Navarra, de 18 de junio, que para las entregas de bolsas de plástico a consumidores en supermercados situados en el territorio de la Comunidad dispone en su artículo 23.2 lo siguiente:

"A partir del 1 de enero de 2020:

Se prohíbe la entrega de bolsas de plástico al consumidor en los puntos de venta de bienes o productos, así como en la entrega a domicilio o suministradas en venta online, a excepción de las bolsas de plástico compostable que cumplan los requisitos de la norma UNE-EN 13432:2000 o equivalente y estas no podrán ser entregadas o distribuidas de forma gratuita."

En este sentido, respecto de las bolsas de plástico que sean objeto de entrega, cumpliendo los requisitos normativos que fueran de aplicación, en las secciones de frutería, pescadería y horno a las que se refiere el nuevo escrito de consulta y que no tienen por el objeto el transporte de los bienes adquiridos al domicilio del cliente, sino que su función es la de servir de envase a los productos ofertados, generalmente a granel o por piezas enteras, para contener la cantidad o porción de producto demandada en dichas secciones por el cliente cuando los alimentos no se ofrecen previamente envasados para su adquisición, habrá que plantearse si se trata de una única operación, siendo una operación principal y la otra, de entregas de bolsas de plástico, accesoria respecto de la operación principal de entrega de alimentos, o por el contrario, se trata de operaciones diferentes e independientes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, siguiendo los criterios manifestados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y por este centro directivo y recogidos en el punto anterior de la presente contestación, se puede concluir que las entregas de bolsas en las secciones concretas del supermercado consultadas, como frutería, pescadería y horno, son un medio indispensable para poder obtener la cantidad demandada de los productos vendidos en dichas secciones por parte de los consumidores, de tal manera que no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la operación principal. En este sentido, el propio escrito de consulta indica la imposibilidad de que los clientes puedan obtener y transportar los productos vendidos en estas secciones en otro tipo de bolsas o envases aportados por ellos mismos, sino que, en todo caso, deben utilizar las bolsas facilitadas por la consultante de manera obligatoria e indispensable para obtener los productos comprados, a diferencia de la entrega de los productos en la línea de caja, en los que los clientes pueden solicitar voluntariamente las bolsas de plástico.

Siendo así, debe señalarse que las entregas de bolsas a las que se refiere la consulta, en las secciones concretas consultadas de frutería, pescadería y horno, no constituyen para el

destinatario un fin en sí mismo sino que tiene carácter accesorio respecto de la entrega de los productos considerados entregados dentro de las mismas, por lo que no tributarán de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa. Esto es, la entrega de los referidos alimentos.

Con independencia de lo anterior, siguen siendo de aplicación las conclusiones contenidas en la contestación vinculante de 21 de enero de 2020, número V0158-20, respecto de las bolsas de plástico que sean objeto de entrega en las líneas de caja a cambio de precio por imperativo legal en la Comunidad Foral de Navarra, en los términos señalados en la misma.

3.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.