

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084126

DGT: 17-10-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2178/2022

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos no incluidos. Indemnizaciones. Una sociedad va a ceder vajilla reutilizable para fiestas según el siguiente esquema: en determinadas fiestas municipales los usuarios pueden consumir bebidas, pero los establecimientos no ofrecerán vasos, de tal modo que los usuarios deberán aportar su propio vaso o utilizar los suministrados por la sociedad sin coste para éstos - satisfaciendo la contraprestación de su servicio el ayuntamiento correspondiente-. Para recibir los vasos de la sociedad, los usuarios deberán entregar dos euros en concepto de fianza que será devuelta al finalizar la fiesta si entregan los vasos.

En este supuesto, el arrendamiento de los vasos que efectúa la sociedad es independiente de las cantidades percibidas en concepto de fianza, no son una operación accesorio del arrendamiento, sino que cumplen una función de garantía de la devolución del vaso por el cliente. Es decir, la entrega de la fianza constituye una operación independiente del arrendamiento efectuado por la sociedad para cada uno de los usuarios que adquieren los vasos.

Teniendo en cuenta que, en principio, la fianza arrendaticia tiene por objeto compensar los daños y perjuicios que el arrendatario pudiera haber causado al arrendador, es decir, carácter indemnizatorio, dicha cuantía no será contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto y, por tanto, no deberá repercutirse el Impuesto con ocasión de la percepción de la citada cantidad del arrendatario ni el importe de la fianza constituye la contraprestación de una operación financiera exenta efectuada por el arrendador a favor del arrendatario.

En el supuesto consultado, respecto de la cantidad entregada por los usuarios de los vasos en concepto de fianza, no existe un tercero fiador distinto del deudor principal, sino que supone la entrega de una cantidad dineraria a favor de la sociedad con funciones de garantía para resarcir los daños derivados de la posible pérdida del vaso, por lo que la misma al tener carácter indemnizatorio no resultará sujeta al Impuesto.

Por último, no existe obligación de expedir factura en aquellos supuestos en los que no exista operación a efectos del Impuesto, como es el caso particular de la percepción de indemnizaciones, sin perjuicio de expedir cualquier otro tipo de documento para justificar a otros efectos la percepción de aquéllas.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 78, 79 y 164.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 135.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 2.

Código Civil, art. 1.822.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante va a ceder vajilla reutilizable para fiestas según el siguiente esquema: en determinadas fiestas municipales los usuarios pueden consumir bebidas, pero los establecimientos no ofrecerán vasos, de tal modo que los usuarios deberán aportar su propio vaso o utilizar los suministrados por la consultante sin coste para éstos (satisfaciendo la contraprestación de su servicio el ayuntamiento correspondiente). Para recibir los vasos de la consultante, los usuarios deberán entregar dos euros en concepto de fianza que será devuelta al finalizar la fiesta si entregan los vasos.

Cuestión planteada:

Si la consultante está obligada a expedir factura con ocasión del cobro de la fianza de dos euros.

Contestación:

1.- De conformidad con el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):

“Uno. 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.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

(...)

6.º El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.

(...)

Tres. No se incluirán en la base imponible:

1.º Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

(...).”.

Adicionalmente, el artículo 79.Dos del mismo texto legal dispone que:

“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.”.

La tributación de los envases reutilizables ha sido objeto de estudio por este Centro directivo como con ocasión de la contestación vinculante de 2 de febrero del 2016 y número V0362-16, en relación con un sistema de distribución de envases reutilizables en los que los adheridos al sistema, comercializadores de productos agrícolas, satisfacen al propietario de los envases un canon en concepto de arrendamiento más una cuota fija, en concepto de fianza o depósito, por cada envase efectivamente utilizado para asegurar el retorno de los mismos y cuyo importe coincide con el que satisfacen por los operadores en el caso de devolución del contenedor con independencia de quién sea el que los devuelva. En dicha consulta se señala que:

“En aplicación de lo previsto en los números 1º y 6º del apartado dos del citado artículo 78, se incluyen en el concepto de contraprestación de las operaciones sujetas al Impuesto, respectivamente:

a) cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

b) los importes correspondientes a envases o embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargados a los destinatarios de las referidas operaciones, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se percibe por quien lo carga.

Luego, cuando un bien o servicio constituya el objeto de una prestación accesoria de otra principal, sujeta al Impuesto, deberá seguir el régimen de ésta.

(...) En consecuencia, este Centro directivo le informa lo siguiente:

1º.- La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava el arrendamiento de envases reutilizables que la Sociedad B realiza en favor de la Sociedad A (cooperativa consultante), estará constituida por el importe total de la contraprestación de dicho servicio. Se incluirá en el concepto de contraprestación, además del importe correspondiente a la cuota de utilización, el importe que en concepto de "fianza" en garantía de devolución

del envase debe satisfacer la Sociedad A a la Sociedad B, por constituir este último importe un auténtico crédito efectivo a favor de la empresa arrendadora derivado de la operación de arrendamiento, como prestación accesoria de la principal, y dado que tal importe no cumple entre el arrendador y el arrendatario la función de garantía de devolución de la caja puesto que está previsto que tal devolución pueda ser efectuada por cualquier otra persona.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley 37/1992, a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los citados arrendamientos de envases determinada según lo señalado en el párrafo anterior (es decir, incluyendo los importes en concepto de "fianza"), le será aplicable el tipo general del 21 por ciento.

2º.- La base imponible de las entregas de bienes (productos agrícolas) efectuadas por la Sociedad A (cooperativa consultante) a sus clientes estará constituida por el importe total de la contraprestación de dichas entregas, debiendo incluirse en tal contraprestación los importes correspondientes a envases cargados por dicha Sociedad al cliente, cualquiera que sea el concepto por el que se realicen tales cargos, incluidos por tanto los importes facturados en concepto de "fianza".

(...).".

En el supuesto consultado, sin embargo, el arrendamiento de los vasos que efectúa la consultante es independiente de las cantidades percibidas en concepto de fianza, que no son una operación accesoria del arrendamiento, sino que cumplen una función de garantía de la devolución del vaso por el cliente. En conclusión, la entrega de la fianza constituye una operación independiente del arrendamiento efectuada por la consultante para cada uno de los usuarios que adquieren los vasos.

2.- Por otra parte, el artículo 20, apartado uno, número 18º, de la Ley 37/1992 establece que estarán exentas las siguientes operaciones:

"(...)

f) La prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales, así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones relativas a los créditos documentarios.

La exención se extiende a la gestión de garantías de préstamos o créditos efectuadas por quienes concedieron los préstamos o créditos garantizados o las propias garantías, pero no a la realizada por terceros."

Este precepto es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. De conformidad con el artículo 135.1.c de esta Directiva, "los Estados miembros eximirán, las operaciones siguientes:

c) La negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron;"

Este Centro directivo se ha pronunciado en la contestación vinculante número V2507-19, de 17 de septiembre de 2019, sobre la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las cantidades percibidas en concepto de fianza en los contratos de arrendamiento en los siguientes términos:

"No obstante lo anterior, hay que señalar que la fianza se encuentra regulada en los artículos 1822 y siguientes del Código Civil, que en el artículo 1822 dispone lo siguiente:

"Por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo éste.

Si el fiador se obligare solidariamente con el deudor principal, se observará lo dispuesto en la sección cuarta, capítulo III, título I de este libro."

De lo anterior se deduce, y así lo considera la doctrina civilista mayoritaria, que la fianza que se constituye en el marco de un arrendamiento no puede calificarse como una fianza en los términos previstos en el artículo 1822 del Código Civil dado que no se cumplen las características definitorias de dicho contrato en la medida en que, en el ámbito de la fianza de un arrendamiento, no existe un tercero fiador distinto del deudor principal.

En este sentido, hay que señalar que la fianza a que se refiere la consultante supone la entrega de una cantidad de dinero por parte del arrendatario que queda en depósito en sede del arrendador o de un tercero y que tiene por finalidad anticipar un importe que podría ser necesario para que la consultante, en su caso, hiciera frente

a determinados gastos a la finalización del contrato de arrendamiento como consecuencia de desperfectos que el arrendatario hubiera causado en el inmueble arrendado.

En relación con lo anterior, el artículo 78, apartado tres, número 1º, de la Ley 37/1992 establece que no se incluirán en la base imponible “las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.”.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que, en principio, la fianza arrendaticia objeto de consulta tendrá por objeto compensar los daños y perjuicios que el arrendatario pudiera haber causado al arrendador en relación con el inmueble arrendado, es decir, carácter indemnizatorio, dicha cuantía no será contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no deberá repercutirse el Impuesto con ocasión de la percepción de la citada cantidad del arrendatario ni el importe de la fianza constituye la contraprestación de una operación financiera exenta efectuada por el arrendador a favor del arrendatario.

Lo anterior supone una matización respecto del criterio manifestado por este Centro directivo relativo a las fianzas arrendaticias recogido, entre otras, en la contestación vinculante, de 8 de febrero de 2010, con número de referencia V0208-10, en el que se recogían los criterios manifestados en la Resolución vinculante de esta Dirección General, de 24 de febrero de 1986 (Boletín Oficial del Estado de 8 de marzo de 1986), en la que se indicaba lo siguiente:

“No están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las fianzas de los contratos de arrendamiento de locales de negocio si se prestan por quien no tiene la condición de sujeto pasivo.

Sin embargo, las prestaciones de fianzas efectuadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido estarán sujetas a dicho Impuesto, aunque exentas al misma, de acuerdo con el artículo 13, número 1, apartado 18, letra f).”.

En este sentido debe entenderse que la fianza sujeta y exenta del Impuesto es aquella por la que un empresario o profesional se obliga a pagar o cumplir con la obligación del deudor principal, generalmente su cliente y de carácter dinerario, en el caso de incumplimiento del mismo, y cuya contraprestación está constituida por los intereses o costes exigidos por dicho empresario o profesional durante su vigencia al cliente.”.

En el supuesto consultado, respecto de la cantidad entregada por los usuarios de los vasos en concepto de fianza, no existe un tercero fiador distinto del deudor principal, sino que supone la entrega de una cantidad dineraria a favor de la consultante con funciones de garantía para resarcir los daños derivados de la posible pérdida del vaso, por lo que la misma al tener carácter indemnizatorio no resultará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- En relación con las obligaciones de facturación, el artículo 164.Uno, número 3º, de la Ley 37/1992 establece que “los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

Por su parte, el apartado dos de este mismo artículo dispone que:

“Dos. (...)

La factura, en papel o electrónica, deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde la fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la expedición, remisión y conservación de facturas.”.

En este sentido, la regulación reglamentaria en materia de facturación se encuentra contenida en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 2 del referido Reglamento de facturación establece, en relación con la obligación de expedir factura, lo siguiente:

“Artículo 2. Obligación de expedir factura

1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

La doctrina de este Centro directivo contenida, entre otras, en la contestaciones vinculantes números V1820-07 y V1821-07, ambas de 6 de septiembre de 2007, establece que no existe obligación de expedir factura en aquellos supuestos en los que no exista operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como es el caso particular de la percepción de indemnizaciones, sin perjuicio de expedir cualquier otro tipo de documento para justificar a otros efectos la percepción de aquéllas.

4.- 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 Función Públicas.