

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC086048

DGT: 05-06-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1534/2023

### SUMARIO:

**IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla general. Conceptos incluidos. Tributos y gravámenes.** Una entidad mercantil tiene por actividad la comercialización de prendas de vestir y que realiza importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mismas. Dichas prendas llegan al territorio de aplicación del Impuesto -TAI- envueltas en fundas de plástico y con perchas de plástico que se encontrarían sujetas al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, regulado en la Ley 7/2022 (LRSCE).

De acuerdo con lo dispuesto por los arts. 78 y 82 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), la base imponible de una operación está constituida por el importe total de la contraprestación, es decir, en general, el precio pagado por el bien o servicio recibido, incluyendo según el art. 78.Dos.4.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), los tributos o gravámenes que recaigan sobre dichas operaciones.

No obstante dicha disposición, la sujeción al Impuesto debe interpretarse de forma conjunta con lo señalado en el art. 78.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA), de tal forma que sólo se extiende a aquellos tributos que tengan relación con la entrega del bien o la prestación del servicio que necesariamente deban quedar integrados como parte de la contraprestación de la operación.

Por tanto, para incluir un tributo en el valor del bien o servicio prestado la cuestión decisiva es que el tributo de que se trate en cada caso recaiga sobre la misma operación a cuya realización se vincula el devengo del Impuesto. En caso contrario, se podría concluir la no inclusión del tributo en la base imponible.

Por lo tanto, en relación con la inclusión del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables en la base imponible del IVA que grave las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por la entidad contribuyente, cabría concluir que dicho impuesto especial sí debe formar parte de dicha base imponible.

Dicho de otro modo, en la medida en que, según lo expuesto constituye uno de los hechos imponibles del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables la importación de los bienes objeto del mismo, el mismo también deberá incluirse en la base imponible del IVA de las importaciones de bienes que realice la entidad cuando incluyan bienes sujetos al referido impuesto especial.

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 78, 82 y 83.

Ley 7/2022 (LRSCE), arts. 67, 68, 72 y 76.

### Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil que tiene por actividad la comercialización de prendas de vestir y que realiza importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mismas. Dichas prendas llegan al territorio de aplicación del Impuesto envueltas en fundas de plástico y con perchas de plástico que se encontrarían sujetas al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, regulado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

### Cuestión planteada:

Si el importe de dicho impuesto especial debería incluirse en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grave tales operaciones.

### Contestación:

**A)** En relación con el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, se informa lo siguiente:

1. La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (BOE del 9 de abril), en adelante la Ley, en el Capítulo I del Título VII, recoge la regulación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, en adelante, el Impuesto. De acuerdo con el artículo 67.1 de dicha Ley se trata de "...un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de

envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías”.

El artículo 68 de la Ley señala el ámbito objetivo del Impuesto:

“1. Se incluyen en el ámbito objetivo de este impuesto:

a) Los envases no reutilizables que contengan plástico.

A estos efectos tienen la consideración de envases todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, incluyéndose dentro de estos tanto los definidos en el artículo 2.m) de esta ley, como cualesquiera otros que, no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos, salvo que dichos artículos formen parte integrante de un producto y sean necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente.

Se considera que los envases son no reutilizables cuando no han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenos o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados.

b) Los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases a los que hace referencia la letra a), tales como las preformas o las láminas de termoplástico.

c) Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

2. A los efectos del apartado anterior, tiene la consideración de plástico el material definido en el artículo 2.u) de esta ley (...).”.

En vista de lo anterior, los productos a los que se refiere la consultante (fundas de plástico y perchas de plástico), que adquiere intracomunitariamente o importa, forman parte del ámbito objetivo del Impuesto puesto que son artículos de plástico diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías.

El artículo 72 de la Ley recoge el hecho imponible de dicho Impuesto:

“1. Están sujetas al impuesto la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

2. También está sujeta al impuesto la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.”.

Así las cosas, la consultante está realizando, según la información suministrada, dos hechos imponibles: la adquisición intracomunitaria y la importación de productos objeto del Impuesto.

Por lo tanto, la consultante tendrá la consideración de contribuyente en virtud de lo establecido en el artículo 76 de la Ley:

“En los supuestos comprendidos en el artículo 72.1, son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

(...).”.

En consecuencia, al ostentar la condición de contribuyente deberá cumplir las obligaciones formales reguladas en el artículo 82 de la Ley y desarrolladas en la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 592 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación" y el modelo A22 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución", se determinan la forma y procedimiento para su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias.

**B)** En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:

2. 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), establece que “estarán sujetas al Impuesto 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, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

**3.** Por otra parte, en relación con la base imponible de las operaciones objeto de consulta, debe señalarse que el artículo 78.º uno de la Ley 37/1992 establece que “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 número 4º del apartado Dos del propio artículo 78 de la Ley del Impuesto dispone que, en particular, se incluyen en la base imponible:

“4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.”.

Por otro lado, la Ley 37/1992 regula en el artículo 82.º uno la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias y dispone lo siguiente:

“Uno. La base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo anterior.

(...).”.

De acuerdo con dichos preceptos, la base imponible de una operación está constituida por el importe total de la contraprestación, es decir, en general, el precio pagado por el bien o servicio recibido, incluyendo según el número 4º, los tributos o gravámenes que recaigan sobre dichas operaciones.

No obstante dicha disposición, la sujeción al Impuesto debe interpretarse de forma conjunta con lo señalado en el artículo 78.º uno de la Ley 37/1992, de tal forma que sólo se extiende a aquellos tributos que tengan relación con la entrega del bien o la prestación del servicio que necesariamente deban quedar integrados como parte de la contraprestación de la operación.

A estos efectos, tal y como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado reiteradamente, se puede concluir que solo se incluye como contraprestación aquello que se encuentre en directa relación con la

entrega del bien o el servicio prestado (Sentencias de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, apartado 11 y de 2 de junio de 1994, Empire Stores (C-33/93), apartado 12, entre otras).

Por tanto, para incluir un tributo en el valor del bien o servicio prestado la cuestión decisiva es que el tributo de que se trate en cada caso recaiga sobre la misma operación a cuya realización se vincula el devengo del Impuesto. En caso contrario, se podría concluir la no inclusión del tributo en la base imponible.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea analizó la teoría del vínculo directo entre un tributo y la operación gravada en su sentencia de 1 de junio de 2006, asunto Danske Bilomportorer, C-98/05. En particular se analizó la posible inclusión del impuesto de matriculación en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en aquellos supuestos en los que el distribuidor del vehículo abonaba el impuesto de matriculación por cuenta del comprador y, posteriormente, se lo trasladaba.

El Tribunal de Justicia concluyó, en los apartados 25 y siguientes de dicha sentencia, lo siguiente:

“25 De ello se desprende que, cuando el impuesto de matriculación haya sido abonado por el distribuidor en cumplimiento de una obligación contractual de entregar al comprador un vehículo que esté matriculado a nombre de éste último, como ocurre en el asunto principal, debe considerarse que la facturación de dicho impuesto al comprador supone el reembolso de los gastos realizados por el distribuidor en nombre y por cuenta del referido comprador y no representa una contrapartida por el bien entregado. Por lo tanto, un impuesto de esta índole no puede considerarse como un dato incluido en la contabilidad del distribuidor y que tenga el carácter de una cuenta específica en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva.

26 Según ha destacado la Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, debe subrayarse a este respecto que, en el marco de un contrato de venta como el que se cuestiona en el asunto principal, el distribuidor registrado que pague el impuesto de matriculación antes de entregar el vehículo no lo hace en su propio interés, sino en el del comprador que desea tomar posesión de un vehículo nuevo matriculado a su nombre y apto para circular legalmente por la vía pública en Dinamarca.

27 Como pone de manifiesto DBI, en tal caso, el distribuidor registrado es ciertamente el responsable del pago del impuesto de matriculación a las autoridades tributarias competentes. No es menos cierto que, por lo que atañe a este impuesto, la persona obligada a su pago es el comprador del vehículo, según lo pone de manifiesto el hecho de que el distribuidor repercute después sobre el referido comprador el importe de dicho impuesto que ha pagado.

(...)

30 Procede, pues, responder a las cuestiones planteadas que, en el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar éste ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición.”.

De acuerdo con dicha jurisprudencia se puede concluir que la inclusión de un tributo en la base imponible requiere de la existencia de un vínculo directo entre el tributo en cuestión y la entrega del bien o servicio a cuya realización se vincula el devengo del tributo.

Esta doctrina ha sido recogida por este Centro directivo en diversas contestaciones entre las que se pueden señalar la contestación vinculante de 2 de marzo de 2017, número V0551-17, o la contestación vinculante de 24 de enero de 2017, número V0158-17.

En la contestación de 2 de marzo de 2017 se planteaba la inclusión en la base imponible del servicio de gestión de residuos del canon sobre la disposición de residuos que es recaudado e ingresado por las entidades titulares de las instalaciones. En este caso se concluyó que el canon recaudado debía incluirse en la base imponible del servicio prestado por la titular de la instalación. En efecto, en este caso existe un vínculo directo entre el hecho imponible del canon (deposición o incineración de recursos) y el servicio prestado por el titular de la instalación de donde es necesario colegir su necesaria integración en la base imponible del Impuesto.

Por su parte, en la contestación vinculante de 24 de enero de 2017 la cuestión se ceñía al pago de una tasa por estancia en establecimientos turísticos que era recaudada e ingresada por el titular de dicho establecimiento. De igual forma que la anterior resolución, se concluyó que el canon debía formar parte de la base imponible del servicio prestado por el establecimiento turístico. De nuevo resultaba evidente la vinculación entre el servicio prestado por el establecimiento turístico (estancia) y el hecho imponible del canon (estancia).

Por lo tanto, en relación con el objeto de consulta y respecto de la inclusión del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables en la base imponible del Impuesto sobre el Valor añadido que grave las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por la entidad consultante, cabría concluir que dicho impuesto especial sí debe formar parte de dicha base imponible.

**4.** Por otra parte, en relación con la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las importaciones de bienes objeto de consulta, el artículo 83 de la Ley del Impuesto establece lo siguiente:

“Uno. Regla general.

En las importaciones de bienes la base imponible resultará de adicionar al Valor en aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del Impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido;

b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por "primer lugar de destino" el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquél en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

Dos. Reglas especiales.

(...).”.

Por lo tanto, en la medida en que, según lo expuesto en apartados anteriores de esta contestación, constituye uno de los hechos imposables del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables la importación de los bienes objeto del mismo, el mismo también deberá incluirse en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las importaciones de bienes que realice la entidad consultante cuando incluyan bienes sujetos al referido impuesto especial.

**5.** 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 Pública.