Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1473 (06/03/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 22 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La empresa consultante manifiesta que se dedica a la actividad de Preparación y envasado de aguas minerales naturales.

En el desempeño de dicha actividad, comercializa agua envasada, tanto en envases de plástico como en envases de vidrio. Hasta ahora no se estaba incluyendo en la base imponible del IGIC el "punto verde" o "ecotasa", en aplicación de lo dispuesto en el artículo 22.3 de la Ley 20/1991 y en la consulta de la Dirección General de Tributos de Canarias, de 6 de julio de 1998.

Afirma la empresa consultante que ha surgido la duda sobre la inclusión o no de dicho "punto verde" en la base imponible del IGIC al haber recibido facturas emitidas por proveedores en las que se está incluyendo el mencionado "punto verde" en la base imponible del IGIC.

En consecuencia, se consulta sobre el tratamiento fiscal en el IGIC del "punto verde" o "ecotasa".

CONTESTACIÓN VINCULANTE

De estar acogido la empresa consultante al sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados (SIG) regulado en la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, deberá incluir en la base imponible de las entregas de agua envasada que realice la cuantía que se desglosa en factura de un determinado importe por el concepto de "punto verde" por la que se identifica la contribución efectuada a dichos sistema en aplicación del artículo 10.4 de la citada Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La empresa consultante manifiesta que se dedica a la actividad de Preparación y envasado de aguas minerales naturales.

En el desempeño de dicha actividad, comercializa agua envasada, tanto en envases de plástico como en envases de vidrio. Hasta ahora no se estaba incluyendo en la base imponible del IGIC el "punto verde" o "ecotasa", en aplicación de lo dispuesto en el artículo 22.3 de la Ley 20/1991 y en la consulta de la Dirección General de Tributos de Canarias, de 6 de julio de 1998.

Afirma la empresa consultante que ha surgido la duda sobre la inclusión o no de dicho "punto verde" en la base imponible del IGIC al haber recibido facturas emitidas por proveedores en las que se está incluyendo el mencionado "punto verde" en la base imponible del IGIC.

En consecuencia, se consulta sobre el tratamiento fiscal en el IGIC del "punto verde" o "ecotasa".

SEGUNDO.- Este Centro Directivo, en relación al contenido de la consulta formulada, se ha pronunciado en diversas ocasiones, en concreto, en consultas tributarias de fecha 6 de julio de 1998 (citada por la empresa consultante), 11 de mayo de 1999 y 22 de septiembre de 1999, cuyo tenor literal es el siguiente:

- Consulta de 6 de julio de 1998

"PRIMERO.- Se consulta en relación al tratamiento fiscal en el IGIC del denominado "punto verde", o cantidad a cobrar por los envases objeto de transacción, a que se refiere la Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases.

SEGUNDO.- El artículo 6, número 1, de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases (BOE núm. 99, de 25 de abril), recientemente modificado por la disposición adicional séptima de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos (BOE núm. 96, de 22 de abril), presenta el siguiente tenor:

"Los envasadores y los comerciantes de productos envasados o, cuando no sea posible identificar a los anteriores, los responsables de la primera puesta en el mercado de los productos envasados, estarán obligados a:

Cobrar a sus clientes, hasta el consumidor final y en concepto de depósito, una cantidad individualizada por cada envase que sea objeto de transacción.

Aceptar la devolución o retorno de los residuos de envases y envases usados cuyo tipo,

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

formato o marca comercialicen, devolviendo la misma cantidad que haya correspondido cobrar de acuerdo con lo establecido en el apartado anterior.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los envasadores sólo estarán obligados a aceptar la devolución y retorno de los envases de aquellos productos puestos por ellos en el mercado.

Asimismo, los comerciantes sólo estarán obligados a aceptar la devolución y retorno de los residuos de envases y envases usados de los productos que ellos hubieran distribuido si los hubiesen distinguido o acreditado deforma que puedan ser claramente identificados"

Asimismo, el artículo 10, número 1, de la citada Ley 11/1997 (que también ha sido modificado por la disposición adicional séptima de la Ley 10/1998), establece:

"Los sistemas integrados de gestión se financiarán mediante la aportación por los envasadores de una cantidad por cada producto envasado puesto por primera vez en el mercado nacional, acordada, en función de los de los diferentes tipos de envases, por la entidad a la que se le asigne la gestión del sistema, con los agentes económicos participantes en el mismo.

El abono de esta cantidad, idéntica en todo el ámbito territorial del sistema integrado de gestión de que se trate, dará derecho a la utilización del símbolo del sistema integrado."

El primero de los artículos mencionados con anterioridad se instrumenta como mecanismo de garantía para el retomo de los residuos de envases y envases usados, dentro del sistema de depósito, devolución y retomo. El segundo, como financiación del sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados, cuyos participantes se eximen de las obligaciones contenidas en el sistema general anterior.

El sistema de depósito, devolución y retorno, que de los dos sistemas que contempla la Ley 11/1997 es sobre el que recae el objeto de la presente consulta, puede definirse, conforme a la legislación aplicable anteriormente mencionada, como un sistema en el que, desde el origen del proceso de comercialización, existe una obligación de depósito por los sucesivos clientes o adquirentes de una cantidad determinada que garantice el retorno del envase utilizado. Dicho depósito se exige repetida y sucesivamente en cada entrega del producto envasado hasta el consumidor final, el cual, con la devolución del envase inicia el mecanismo de retorno y devolución de importes hasta el origen del circuito de comercialización. De todo ello se desprende que el importe del citado depósito, de carácter constante y reiterativo en todas las fases de comercialización, se conceptúa exclusivamente como una garantía de la eficacia en el funcionamiento del circuito de retorno del envase usado o residuo de envase, sin que dicho importe se pueda entender que aporte valor añadido alguno a las citadas fases de comercialización. En apoyo de la afirmación anterior, la Ley 11/1997, en su artículo 6, número 2, dispone que "las cantidades individualizadas a que se refiere el apartado 1 serán fijadas por el Ministerio de Medio Ambiente, en cuantía suficiente para garantizar el retorno de los residuos de envases y envases usados, previa consulta a las Comunidades Autónomas y a los Ministerios competentes por razón de la materia", es decir, se desprende de la anterior cita legal que el importe cobrado no se configura como la contraprestación de una entrega sino como una garantía para el funcionamiento del mecanismo de retorno del envase, y como tal su fijación, en principio,

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

no está en función de cubrir unos determinados costes o de proporcionar financiación para el reciclaje sino de generar o propiciar el impulso en el consumidor — o destinatario intermedio en la cadena de comercialización- de devolver el envase para recuperar el depósito efectuado.

En síntesis, puede afirmarse que, supuesto un funcionamiento perfecto del sistema descrito, la totalidad de las cantidades depositadas serían devueltas a los depositarios y los envases usados y residuos de envase retornarían a los envasadores, mientras los costes del sistema sí que se encontrarían integrados implícitamente en el precio del producto comercializado.

TERCERO.- El artículo 22 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, dedicado a la base imponible en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, establece en su número 1, como regla general, que "la base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo", particularizando en su número 2 una serie de conceptos a incluir en el concepto anterior.

El número 3 del mismo artículo excluye explícitamente, entre otros conceptos, de la base imponible del IGIC "las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el número 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 último, el número 5 del citado artículo 22 de la Ley 20/1991 , en su punto 1° establece la reducción de la base imponible en el caso de "el importe de envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución". Lógicamente, para que pueda producirse dicha reducción en la base imponible es necesario que dicho importe previamente haya formado parte de la misma. Por tanto, debe dirimirse si la citada mención acerca de la reducción de la base imponible del impuesto significa que el "importe de envases y embalajes susceptibles de reutilización" debe, en todo caso, incluirse en la base imponible del impuesto, o si, por el contrario, dicha reducción se producirá sólo en el caso de que previamente, dicho importe haya tenido la consideración de contraprestación

Tal y como se fundamenta en el punto anterior, el cobro en concepto de depósito por cada envase que sea objeto de transacción no cabe calificarlo como contraprestación, y por tanto, como base imponible del IGIC, en cuanto reúne las siguientes características:

1º Se constituye como un depósito desde el mismo momento en que se produce la transmisión del producto que se comercializa, figurando independientemente como tal en la factura que la documente.

2° El importe que se cobra en concepto de depósito coincide con la cantidad a devolver con el retomo del envase, y es igual en las sucesivas transacciones.

3° El importe de dicho depósito tiene como fundamento garantizar el retorno del residuo de envase o envase usado.

4° El importe del depósito no es fruto del acuerdo entre las partes que intervienen en la contraprestación sino viene definido en desarrollo de una norma legal.

En la medida en que alguno, o varios, de los anteriores requisitos no se cumpliesen el cobro

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

realizado en la entrega de un envase o embalaje, incluso incluido en un sistema de reciclaje de envases aunque diferente al analizado en la presente consulta, sí podría tener la consideración de contraprestación y formar parte de la base imponible del IGIC. No obstante, podría modificarse la base imponible con posterioridad en cuanto se tratase de devoluciones de envases y embalajes susceptibles de reutilización.

Volviendo al sistema de depósito, devolución y retorno previsto en la Ley 11/1997, en el caso de que no se produzca el retorno del residuo de envase o envase usado, el importe depositado por el cliente queda en poder del depositante, configurándose como una indemnización por importe igual al depósito que éste, a su vez, ha tenido que realizar a su proveedor y que tampoco podrá recuperar. Es decir, en realidad no se trata de una indemnización por la pérdida de la cosa —del envase- sino por la imposibilidad de recuperar el depósito efectuado que dicha pérdida ocasiona. Por tanto, tampoco se considerará base imponible del IGIC en virtud del artículo 22, número 3, letra a), de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Por último, debe tenerse en cuenta que los sujetos sobre los que recae la obligación de cobro del depósito, conforme al artículo 6, número 1, de la Ley 11/1997, son exclusivamente los envasadores, comerciantes de productos envasados y, en su defecto, los responsables de la primera puesta en el mercado de los productos envasados, definidos todos ellos en el artículo 2 de la citada Ley, quedando fuera de dicha consideración y, por tanto, ajenos a las conclusiones de la presente consulta, entre otros los comerciantes o distribuidores de envases, es decir, los que realicen transacciones con envases vacíos, los fabricantes de envases, etc.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que el importe cobrado por los envasadores, comerciantes de productos envasados o, en su caso, responsables de la primera puesta en el mercado de los productos envasados, a sus clientes hasta el consumidor final, y en concepto de depósito, por cada envase que sea objeto de transacción que se refiere el artículo 6 de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases, en la redacción dada por la disposición adicional séptima de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, no formará parte de la base imponible del IGIC de la entrega del producto comercializado."

- Consulta de 11 de mayo de 1999:

"PRIMERO.- Se plantea consulta sobre la naturaleza jurídica de determinadas operaciones efectuadas en el marco de los sistemas integrados de gestión de envases usados y residuos de envases, regulados en la ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, por estas entidades de gestión de residuos y por otros agentes económicos.

SEGUNDO.- Antes de proceder a emitir la presente contestación resulta necesario realizar la siguiente aclaración:

Si bien se solicita información sobre la naturaleza jurídica de determinadas operaciones, éstas no se van a afrontar sino desde el punto de vista tributario. Así pues, partiendo de la anterior premisa, la presente contestación va a abordar tan solo aquellos aspectos

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

relacionados con la posible tributación, desde el punto de vista del IGIC, de situaciones reguladas en el citado texto legal.

TERCERO.- La Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases (en adelante Ley 11/1997) para el cumplimiento de sus objetivos, "prevenir y reducir el impacto sobre el medio ambiente de los envases y la gestión de los residuos de envases a lo largo de todo su ciclo de vida…", distingue dos sistemas de actuación:

- El sistema de depósito, devolución y retorno.

- El Sistema Integrado de Gestión (SIG).

SISTEMA DE DEPÓSITO, DEVOLUCIÓN Y RETORNO

En este sistema los envasadores, comerciantes o, en su defecto los responsables de la primera puesta en el mercado de los productos envasados están obligados a cobrar a sus clientes hasta el consumidor final, una cantidad individualizada en concepto de depósito, por cada envase objeto de transacción. Dicha cantidad se ha fijado mediante Orden de 27 de abril de 1998, del Ministerio de Medio Ambiente y deberá devolverse la misma tras la entrega del residuo de envase o envase usado, una vez consumido el producto.

El importe retenido no se configura como la contraprestación de una entrega sino como una garantía para el funcionamiento del mecanismo de retorno del envase, y como tal su fijación, en principio, no está en función de cubrir unos determinados costes o de proporcionar financiación para el reciclaje sino de generar o propiciar el impulso en el consumidor -o destinatario intermedio en la cadena de comercialización- de devolver el envase para recuperar el depósito efectuado. Puede afirmarse que, supuesto un funcionamiento perfecto del sistema descrito, la totalidad de las cantidades depositadas serían devueltas a los depositarios y los envases usados y residuos de envases retornarían a los envasadores, mientras los costes del sistema sí que se encontrarían integrados implícitamente en el precio del producto comercializado. En el caso de que no se produzca el retorno del residuo de envase o envase usado, el importe depositado por el cliente queda en poder del depositario, configurándose como una indemnización por importe igual al depósito que éste, a su vez, ha tenido que realizar a su proveedor y que tampoco podrá recuperar. Es decir, en realidad no se trata de una indemnización por la pérdida de la cosa - el envase- sino por la imposibilidad de recuperar el depósito efectuado que dicha pérdida ocasiona. Por tanto, tampoco se considerará base imponible del IGIC en virtud del artículo 22, número 3, letra a), de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

En síntesis, el importe cobrado por los envasadores, comerciantes de productos envasados o, en su caso, responsables de la primera puesta en el mercado de los productos envasados, a sus clientes hasta el consumidor final, y en concepto de depósito, por cada envase que sea objeto de transacción a que se refiere el artículo 6 de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases, en la redacción dada por la disposición adicional séptima de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, no formará parte de la base imponible del IGIC de la entrega del producto comercializado.

EL SISTEMA INTEGRADO DE GESTIÓN (SIG)

Los mismos se constituirán en virtud de acuerdos adoptados entre los agentes económicos que operan en los sectores interesados, excepto consumidores, usuarios y administraciones

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

públicas.

Deberán ser gestionados por una entidad con personalidad jurídica propia sin ánimo de lucro. Su finalidad consiste en la recogida de los envases en el domicilio del consumidor o sus proximidades, y en hacerlo del modo determinado por la ley. Su financiación se lleva a cabo mediante la aportación por los envasadores de una cantidad por cada producto envasado puesto por primera vez en el mercado, acordada por la entidad a que se asigne la gestión del sistema con los agentes económicos participantes en el mismo, en función de los diferentes tipos de envases.

Ahora bien, no siempre serán estos SIG quienes material y directamente efectúen la recogida de envases, sino que en muchos casos serán las diferentes Entidades Locales en virtud de convenios suscritos con aquéllos.

Por ello vamos analizar de forma separada ambas relaciones jurídicas:

Envasadores – Entidad gestora del SIG.

Entidad gestora – Entidades Locales

ENVASADORES – ENTIDAD GESTORA DEL SIG.

CONTENIDO DEL SERVICIO PRESTADO

De acuerdo con el modelo de contrato aportado, la empresa gestora del SIG se compromete a realizar las siguientes prestaciones de servicios:

Gestionar el SIG

Permitir a la empresa adherida la utilización de modo no exclusivo de "EL PUNTO VERDE".

De esta forma, los envasadores (agentes económicos dedicados tanto al envasado de productos como a la importación o adquisición en otros Estados miembros de la Unión Europea de productos envasados, para su puesta en el mercado) al participar en un sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados, eliminan los problemas logísticos del sistema de depósito, devolución y retorno a cambio de una contraprestación. Será la entidad a la que se le asigne la gestión del sistema integrado la que garantizará el cumplimiento de los objetivos de reciclado y valorización.

NATURALEZA JURIDICA DE LAS OPERACIONES

De acuerdo con los artículos 3 y 4 de la Ley 20/91, de 7 de junio, estarán sujetas al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional en las Islas Canarias. Son actividades empresariales o profesionales conforme al artículo 5 del mismo cuerpo legal, 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.

A tenor del artículo 7 se considera prestación de servicios toda operación sujeta al impuesto que no tenga la consideración de entrega de bienes (entendiendo como tal la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales -artículo 6-), ni de

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

importación de bienes.

Así, en el marco de los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados, las actividades que desarrollan las entidades gestoras del sistema integrado al asumir las obligaciones impuestas a los agentes económicos que participan en los procesos de comercialización de productos envasados, así como la cesión de la marca "PUNTO VERDE",(ambas constituyen la prestación global que realizan las entidades gestoras del SIG a favor de las empresas adheridas) a cambio de una contraprestación, tienen la consideración de empresariales o profesionales a efectos del IGIC, por lo que estarán sujetas y no exentas las prestaciones de servicios realizadas en las Islas Canarias por tales entidades en el ejercicio de sus actividades.

LOCALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

En cuanto al territorio de aplicación del Impuesto, el ámbito espacial del IGIC, según el artículo 3 de la Ley 20/91, de 7 de junio, serán las Islas Canarias y el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas. El artículo 17 concreta el lugar donde se entienden realizadas las prestaciones de servicios, indicando como tal aquél donde radique la sede de la actividad económica de quien los preste o su establecimiento permanente para el caso de ejercer su actividad simultáneamente en el territorio de aplicación del impuesto y otros territorios.

Por tanto la prestación de servicios consistente en la gestión del SIG, que realizan las entidades gestoras del sistema integrado a los envasadores adheridos al sistema se localizara conforme a la regla general de localización de las prestaciones de servicios, es decir, en la sede de la actividad económica de quien los preste o, en su caso, donde radique el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación del servicio, si este lugar es el territorio de las Islas Canarias la operación estará sujeta y no exenta al IGIC, a estos efectos se considera establecimiento permanente, según la definición recogida en el articulo 17.1.2º, de la ley 20/1991"... cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales. En particular tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje efectuadas por el sujeto pasivo y cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias."

En sentido contrario, la prestación de servicio consistente en la gestión del SIG, llevada a cabo por empresarios cuya sede de actividad económica o establecimiento permanente en su caso este situado en otro territorio, no estarán sujetas al IGIC, sino a la imposición indirecta vigente en ese territorio, si es la Península o Islas Baleares al IVA.

La prestación de servicios consistente en la cesión de la marca PUNTO VERDE de acuerdo

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

con la regla especial de localización del hecho imponible contenida en el artículo 17.2.5º.a) se considerará prestada donde radique la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario de dichos servicios, o en su defecto, del lugar de su domicilio. Por ello las prestaciones de servicios de cesión de la marca PUNTO VERDE, a empresarios con sede o establecimiento permanente en Canarias, se entenderá realizada en todo caso en las Islas Canarias estando sujeta y no exenta al IGIC.

DEVENGO

De acuerdo con el artículo 18 de la Ley 20/1991, el devengo del impuesto, en la prestaciones de servicios se producirá cuando se presten, ejecuten o efectúen, por tanto, en tanto en cuanto no se lleve a cabo la prestación de servicios consistente en la recogida y procesado de los envases y residuos de envase, no puede entenderse devengado el impuesto. En cuanto a la prestación de servicios de cesión de uso no exclusivo de la marca PUNTO VERDE su devengo se entenderá producido desde que se obtenga el derecho a su uso, siendo desde ese momento exigible el impuesto y la demás obligaciones accesorias a la relación jurídico tributaria subyacente.

BASE IMPONIBLE

Acorde a lo señalado en el artículo 22 de la Ley 20/91 de 7 de junio, la base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, en particular deberá incluirse en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la prestación del servicio.

En consecuencia, en el sistema integrado de gestión (SIG) las cantidades que los envasadores aportan al SIG a que están adheridos, por cada producto envasado, constituyen la contraprestación por el servicio de recogida de envases y residuos de los mismos y la utilización de la marca, que aquél les presta, constituyendo por lo tanto Base Imponible a los efectos del IGIC que grava dicho servicio.

TIPO IMPOSITIVO

A tenor de lo previsto en el artículo 27 y en la Disposición Adicional Octava, según redacción dada por la Ley 13/96, de 30 de diciembre, el tipo impositivo será el general del 4,5%. Este será aplicable al servicio de recogida de envases y residuos de los mismos prestado por el SIG a los envasadores adheridos al sistema, así como a la cesión de la marca.

REPERCUSIÓN

Las Entidades gestoras del SIG están obligadas en su condición de sujetos pasivos del IGIC a repercutir íntegramente el importe de dicho impuesto sobre aquellos para quienes realicen las operaciones gravadas, mediante la expedición de las facturas ajustadas a lo dispuesto en el Real Decreto 2402/85.

Por otro lado, el artículo 10 de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, en la redacción dada por la Ley 50/1998,de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, señala que los sistemas integrados de gestión se financiarán mediante la aportación de los envasadores de una cantidad por cada producto envasado puesto por primera vez en el mercado nacional, para facilitar el control y

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

seguimiento de esta obligación de financiación de los envasadores el artículo 4 (SIC) *obliga a los mismos a que en las facturas emitidas, a sus clientes, se identifique (es decir, se desglose dentro de sus costes) la contribución efectuada a dichos sistemas, sin que esta obligación altere su naturaleza jurídica, de ser un coste más del producto comercializado, formando parte de la base imponible de la operación, aplicándose el tipo impositivo que corresponda al producto envasado, objeto de la entrega.*

ENTIDAD GESTORA DEL SIG – ENTIDADES LOCALES

CONTENIDO DEL SERVICIO PRESTADO

Las entidades locales, en virtud de los convenios suscritos al efecto con la Entidad gestora, se comprometen a realizar la recogida de los envases y su transporte hasta los lugares de separación y clasificación, o en su caso, directamente a los de reciclado o valoración, debiendo ser compensadas por el SIG en los términos de los acuerdos establecidos.

NATURALEZA JURIDICA DE LAS OPERACIONES

De acuerdo con los artículos 3 y 4 de la Ley 20/91, de 7 de junio, estarán sujetas al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional en las Islas Canarias. Son actividades empresariales o profesionales conforme al artículo 5 del mismo cuerpo legal, 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. Estos preceptos son de aplicación general, por tanto incluyen a los entes públicos, que tendrán la consideración de empresarios cuando ordenan un conjunto de medios materiales y humanos, bajo su responsabilidad y de forma independiente, para desarrollar una actividad empresarial, mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Por ello, se encuentran sujetas y no exentas al IGIC las prestaciones de servicios realizadas por las Entidades Locales -o entidades que las sustituyan- para las entidades gestoras del sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados, en virtud de los convenios de colaboración suscritos entre ambas.

En principio no es aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9, número 9º, de la Ley 20/1991 a las prestaciones de servicios realizadas por las Entidades Locales, en cuanto la contraprestación no tiene naturaleza tributaria.

LOCALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

De acuerdo con lo establecido 17 de la ley 20/1991, las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el lugar donde radique la sede de la actividad económica de quien los preste o su establecimiento permanente para el caso de ejercer su actividad simultáneamente en el territorio de aplicación del impuesto y otros territorios, por tanto, en el caso de las prestaciones de servicios realizadas por las Entidades Locales siempre se entenderán realizadas en el ámbito de aplicación del IGIC.

DEVENGO

Se entenderá producido en el momento, en que se efectúe, dicha prestación de servicios de

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

recogida y transporte, de los envases o residuos de envases, objeto de los convenios señalados más arriba.(art. 18 Ley 20/1991).

BASE IMPONIBLE

Según el artículo 22 de la Ley 20/91 de 7 de junio, la base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, en particular deberá incluirse en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la prestación del servicio.

Los importes en concepto de compensación a que se refiere el artículo 10.2 de la Ley 11/1997, esto es, por la diferencia de costes entre el sistema ordinario de recogida, transporte y tratamiento de los residuos y el sistema de recogida necesario en el SIG, que la entidad gestora de éste debe satisfacer, en virtud del convenio a las entidades Locales, constituyen la contraprestación del servicio de recogida de envases y residuos de los mismos prestados por las entidades locales al SIG y, por tanto, constituyen la base imponible de dicha prestación de servicios.

TIPO IMPOSITIVO

De acuerdo con el tenor del artículo 27 y de la Disposición Adicional Octava, según redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, el tipo impositivo será el general del 4,5%.

REPERCUSIÓN

Las Entidades locales, deben en su condición de sujetos pasivos del IGIC, repercutir íntegramente el importe de dicho impuesto sobre aquellos para quienes realicen las operaciones gravadas, en el supuesto que nos ocupa a la Entidad Gestora, quien esta obligada a soportarlo, mediante la expedición de las facturas ajustadas a lo dispuesto en el Real Decreto 2402/85.

CUARTO.- A la vista de lo expuesto, esta Dirección General de Tributos emite la siguiente contestación:

En el sistema de depósito, devolución y retorno, el importe del depósito efectuado en el momento de la entrega de los productos envasados a que hace referencia la Ley 11/1997 con el propósito de garantizar el retorno de los residuos de envases y envases usados no forma parte de la base imponible de la entrega del producto envasado

Las prestaciones de servicios realizadas por las entidades gestoras del sistema integrado a los envasadores adheridos al sistema, consistentes en la gestión del SIG, están sujetas y no exentas al Impuesto General Indirecto Canario siempre que dichas entidades presten los servicios desde la sede de su actividad económica situada en Canarias o desde el establecimiento permanente igualmente situado en el territorio de aplicación del IGIC. Asimismo estarán sujetas y no exentas del IGIC, las prestaciones de servicios consistentes en la cesión de uso de la marca PUNTO VERDE en favor de empresarios cuya sede de actividad económica o establecimiento permanente o en su defecto domicilio estén situados en las Islas Canarias.

Por lo tanto, en tanto en cuanto la prestación de servicios efectuada por la entidad gestora del SIG, consista únicamente en la cesión de uso de la marca PUNTO VERDE, a favor de

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

empresarios cuya sede de actividad económica o establecimiento permanente este situado en las Islas Canarias, dichas operaciones devengaran únicamente IGIC; cuando se comience la realización de ambas prestaciones de servicios, gestión del SIG y cesión de uso de la marca PUNTO VERDE, se devengara IGIC por la parte de la contraprestación que corresponda a este último servicio, devengándose, por el resto de la contraprestación correspondiente a la prestación de servicios consistente en la gestión del SIG, IGIC si la empresa que los presta tiene su sede de actividad económica o establecimiento permanente en las Islas Canarias, o IVA en el caso de que el prestador tenga su sede o establecimiento permanente en la Península o Islas Baleares. A estos efectos debe tenerse en cuenta que un establecimiento permanente lo conforma simplemente, cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales. Entre otros tendrán esta consideración, la sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

De igual modo se encuentra sujeta y no exenta la prestación de servicios realizada entre las entidades gestoras del sistema integrado y las Entidades Locales en virtud del convenio de colaboración suscrito entre ambas a que se hace referencia en la ley 11/1997, entendiéndose siempre realizados dichos servicios en el ámbito de aplicación del IGIC.

- Consulta de 22 de septiembre de 1999

"PRIMERO.- Se plantea la cuestión sobre la inclusión del denominado punto verde, en el sistema de depósito recogido en la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, en la base imponible a efectos del IGIC.

SEGUNDO.- La Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases (en adelante Ley 11/1997) para el cumplimiento de sus objetivos, "prevenir y reducir el impacto sobre el medio ambiente de los envases y la gestión de los residuos de envases a lo largo de todo su ciclo de vida…" , distingue dos sistemas de actuación:

El sistema de depósito, devolución y retorno.

El Sistema Integrado de Gestión (SIG).

Dado el tenor de la pregunta nos vamos a limitar al análisis del sistema de depósito. En este sistema los envasadores, comerciantes o, en su defecto los responsables de la primera puesta en el mercado de los productos envasados están obligados a cobrar a sus clientes hasta el consumidor final, una cantidad individualizada en concepto de depósito, por cada envase objeto de transacción. Dicha cantidad se ha fijado mediante Orden de 27 de abril de 1998, del Ministerio de Medio Ambiente y deberá devolverse la misma tras la entrega del residuo de envase o envase usado, una vez consumido el producto.

El importe retenido no se configura como la contraprestación de una entrega sino como una garantía para el funcionamiento del mecanismo de retorno del envase, y como tal su fijación, en principio, no está en función de cubrir unos determinados costes o de proporcionar financiación para el reciclaje sino de generar o propiciar el impulso en el

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

consumidor -o destinatario intermedio en la cadena de comercialización- de devolver el envase para recuperar el depósito efectuado. Puede afirmarse que, supuesto un funcionamiento perfecto del sistema descrito, la totalidad de las cantidades depositadas serían devueltas a los depositarios y los envases usados y residuos de envases retornarían a los envasadores, mientras los costes del sistema sí que se encontrarían integrados implícitamente en el precio del producto comercializado. En el caso de que no se produzca el retorno del residuo de envase o envase usado, el importe depositado por el cliente queda en poder del depositario, configurándose como una indemnización por importe igual al depósito que éste, a su vez, ha tenido que realizar a su proveedor y que tampoco podrá recuperar. Es decir, en realidad no se trata de una indemnización por la pérdida de la cosa - el envase- sino por la imposibilidad de recuperar el depósito efectuado que dicha pérdida ocasiona. Por tanto, tampoco se considerará base imponible del IGIC en virtud del artículo 22, número 3, letra a), de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

En síntesis, el importe cobrado por los envasadores, comerciantes de productos envasados o, en su caso, responsables de la primera puesta en el mercado de los productos envasados, a sus clientes hasta el consumidor final, y en concepto de depósito, por cada envase que sea objeto de transacción a que se refiere el artículo 6 de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases, en la redacción dada por la disposición adicional séptima de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, no formará parte de la base imponible del IGIC de la entrega del producto comercializado.

TERCERO.- A la vista de lo expuesto, esta Dirección General de Tributos emite la siguiente contestación:

En el sistema de depósito, devolución y retorno, el importe del depósito efectuado en el momento de la entrega de los productos envasados a que hace referencia la Ley 11/1997 con el propósito de garantizar el retorno de los residuos de envases y envases usados no forma parte de la base imponible de la entrega del producto envasado."

En relación a los fundamentos legales mencionados en las diferentes consultas expuestas, debe aclararse, en relación al denominado Sistema Integrado de Gestión (SIG), que la redacción inicial del segundo párrafo del artículo 10.1 de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, presentaba el siguiente tenor literal:

«Esta cantidad, idéntica en todo el ámbito territorial del sistema integrado de que se trate, no tendrá la consideración de precio ni estará sujeta a tributación alguna y su abono dará derecho a la utilización en el envase del símbolo acreditativo del sistema integrado. »

No obstante, dicha redacción mantuvo su vigor desde el 26 de abril de 1997 (la Ley 11/1997 se publicó en el BOE de fecha 25 de abril de 1997), hasta el 12 de mayo de 1998, al recibir nueva redacción en virtud de la disposición adicional 7.2 de la Ley 10/1998, de 21 de abril (BOE núm. 96, de 22 de abril de 1998), cuya redacción vigente hasta la actualidad es la siguiente:

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

«El abono de esta cantidad, idéntica en todo el ámbito territorial del sistema integrado de gestión de que se trate, dará derecho a la utilización del símbolo del sistema integrado.»

Es precisamente esta última redacción la tenida en cuenta para la elaboración de las distintas consultas tributarias, al ser la vigente en el momento de su emisión.

Por último, se ha detectado una errata en la Consulta de 11 de mayo de 1999, en la que una referencia legal al artículo 4 de la Ley 11/1997 debe entenderse como al artículo 10, apartado 4, de la misma Ley, y que se reproduce a continuación:

"Por otro lado, el artículo 10 de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, en la redacción dada por la Ley 50/1998,de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, señala que los sistemas integrados de gestión se financiarán mediante la aportación de los envasadores de una cantidad por cada producto envasado puesto por primera vez en el mercado nacional, para facilitar el control y seguimiento de esta obligación de financiación de los envasadores el artículo 4 (sic) (se refiere en realidad al artículo 10.4) *obliga a los mismos a que en las facturas emitidas, a sus clientes, se identifique (es decir, se desglose dentro de sus costes) la contribución efectuada a dichos sistemas, sin que esta obligación altere su naturaleza jurídica, de ser un coste más del producto comercializado, formando parte de la base imponible de la operación, aplicándose el tipo impositivo que corresponda al producto envasado, objeto de la entrega."*

A la vista de la pormenorizada doctrina en relación a los sistemas de gestión de residuos y su tratamiento fiscal en el IGIC, basta realizar el siguiente resumen:

En el sistema de depósito, devolución y retorno, el importe del depósito efectuado en el momento de la entrega de los productos envasados a que hace referencia la Ley 11/1997 con el propósito de garantizar el retorno de los residuos de envases y envases usados, no forma parte de la base imponible de la entrega del producto envasado

En el sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados (SIG), se incluye en la base imponible de las entregas de agua envasada que realice el consultante la cuantía que se desglose en factura de un determinado importe por el concepto de "punto verde".

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo que de estar acogido la empresa consultante al sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados (SIG) regulado en la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, deberá incluir en la base imponible de las entregas de agua envasada que realice la cuantía que se desglosa en factura de un determinado importe por el concepto de "punto verde" por la que se identifica la contribución efectuada a dichos sistema en aplicación del artículo 10.4 de la citada Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 6 de marzo de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván

Profesor Agustín Millares Carló 22
Edificio Usos Múltiples-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673