CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM: 1670 (26/06/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 7.1 Ley 20/1991 Art. 22.2.a) Ley 20/1991 Art. 51.1.d) Ley 4/2011

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante está dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, como actividad principal, en un epígrafe de comercio al por mayor de otros productos de recuperación, y, como actividad secundaria, en un epígrafe de transporte de mercancías.

Tiene como actividad recoger, con sus propios medios de transportes y en las propias instalaciones de los clientes, material para su reciclado (ordenadores, fotocopiadoras, neveras, lavadoras y de más aparatos eléctricos y/o electrónicos). En la nave de la entidad mercantil consultante se procede a separar los diferentes tipos de materiales para su clasificación, pesado, embalaje y almacenado hasta el momento de ser llevados a los correspondientes puntos o empresa de reciclado o destrucción de los mismos. Por esta actuación integral la entidad pacta un precio global por tonelada con sus clientes.

Consulta si presta un solo servicio sujeto al tipo general del 7 por ciento, o presta por separado un servicio de transporte terrestre sujeta al tipo impositivo del 3 por ciento.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º La actividad que desarrolla la entidad mercantil consultante debe calificarse de prestación de servicio de gestión de residuos, en su faceta de recogida, tributando al tipo general del 7 por ciento.

2º El transporte que realiza la entidad mercantil consultante deriva de la actividad principal (servicio de recogida) siguiendo el mismo régimen fiscal que éste, por lo que su contraprestación se incluye en la base imponible de dicho servicio.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria en relación con el 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 artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante está dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, como actividad principal, en un epígrafe de comercio al por mayor de otros productos de recuperación, y, como actividad secundaria, en un epígrafe de transporte de mercancías.

Tiene como actividad recoger, con sus propios medios de transportes y en las propias instalaciones de los clientes, material para su reciclado (ordenadores, fotocopiadoras, neveras, lavadoras y de más aparatos eléctricos y/o electrónicos). En la nave de la entidad mercantil consultante se procede a separar los diferentes tipos de materiales para su clasificación, pesado, embalaje y almacenado hasta el momento de ser llevados a los correspondientes puntos o empresa de reciclado o destrucción de los mismos. Por esta actuación integral la entidad pacta un precio global por tonelada con sus clientes.

Consulta si presta un solo servicio sujeto al tipo general del 7 por ciento, o presta por separado un servicio de transporte terrestre sujeta al tipo impositivo del 3 por ciento.

SEGUNDO.- Con carácter previo debe señalarse que para determinar la tributación en el IGIC de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realiza un empresario o profesional es irrelevante el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) en que se da de alta dicho empresario o profesional, salvo en dos supuestos:

- Cuando se comienza el desarrollo de una actividad comercial, para determinar si nos encontramos ante un empresario que dispone, el año de tal comienzo, de la consideración o no de comerciante minorista [artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012)].

- Para determinar si un empresario o profesional está acogido al régimen simplificado (artículos 49 y 50 de la Ley 20/1991) y, caso de estar acogido y no renuncia, para aplicar los índices, módulos y demás parámetros asociados a los epígrafes del IAE que conforman el ámbito objetivo del citado régimen especial.

Sin entrar en el análisis de si la entidad mercantil consultante se ha dado o no correctamente de alta en los epígrafes del IAE que menciona en el escrito presentado de petición de emisión de consulta, lo cierto es que no desarrolla, como veremos, una actividad comercial.

La entidad mercantil desarrolla la actividad de recogida de residuos (ordenadores, fotocopiadoras, neveras, lavadoras y de más aparatos eléctricos y/o electrónicos), su transporte a

un almacén propio, su clasificación por distintos tipos de materiales (plástico, vidrio, cobre, elementos corrosivos, etc.), pesado, embalado y transporte a entidades o empresas de reciclado o destrucción de los residuos.

De acuerdo con lo expuesto y conforme con lo establecido en la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados (en adelante, Ley 22/2011), la entidad mercantil consultante es un gestor de residuos.

El artículo 3.n) de la Ley 22/2011 define al gestor de residuos en los siguientes términos:

"la persona o entidad, pública o privada, registrada mediante autorización o comunicación que realice cualquiera de las operaciones que componen la gestión de los residuos, sea o no el productor de los mismos."

Por gestión de residuos se entiende, según la letra m) del citado artículo 3, "*la recogida, el transporte y tratamiento de los residuos, incluida la vigilancia de estas operaciones, así como el mantenimiento posterior al cierre de los vertederos, incluidas las actuaciones realizadas en calidad de negociante o agente."*

Por último, por recogida se entiende, según la letra ñ), la "*operación consistente en el acopio de residuos, incluida la clasificación y almacenamiento iniciales para su transporte a una instalación de tratamiento.*"

El artículo 20 de la Ley 20/2011 regula las obligaciones de los gestores de residuos y en su apartado 2 dispone:

> *"2. Las entidades o empresas que recogen o transportan residuos con carácter profesional deberán:*
>
> *a) Recoger los residuos y transportarlos cumpliendo las prescripciones de las normas de transportes, las restantes normas aplicables y las previsiones contractuales.*
> *b) Mantener durante su recogida y transporte, los residuos peligrosos envasados y etiquetados con arreglo a las normas internacionales y comunitarias vigentes.*
> *c) Entregar los residuos para su tratamiento a entidades o empresas autorizadas, y disponer de una acreditación documental de esta entrega."*

El conjunto heterogéneo de actividades que desarrolla la entidad mercantil consultante se engloba en la gestión de residuos, en su faceta de recogida, que debe calificarse, a efectos del IGIC, como prestación de servicio de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.1 de la Ley 20/1991 que dispone:

"1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes."

La recogida de residuos no implica el mero transporte desde el lugar donde se encuentran los residuos hasta el almacén de la entidad consultante y posteriormente hasta la sede del empresario encargado del tratamiento de los mismos. Es un elemento más del concepto general de recogida que engloba, además, el acopio, clasificación y almacenamiento de los residuos.

El acopio, clasificación y almacenamiento son factores básicos en la gestión de los residuos, siendo el transporte (como conducción de cosas de un lugar a otro) un elemento secundario o accesorio. Por tanto, el servicio de recogida de residuos no puede calificarse de servicio de transporte.

El servicio de recogida debe calificarse de prestación única que abarca servicios heterogéneos, por lo que no cabe desmenuzar los distintos componentes que lo integra para analizar de forma separada su tributación y tipo impositivo aplicable. De este modo, y a título de ejemplo, se incluye en la base imponible del servicio de recogida, el transporte porque deriva de la prestación principal tributando, lógicamente, al mismo tipo impositivo. En este sentido, el artículo 22 de la Ley 20/1991, regulador de la regla general de la base imponible, dispone en su número 2.a) lo siguiente:

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

a) 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. (…)"

El artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012 dispone que:

"*En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen: (…)*
d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo."

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

1º La actividad que desarrolla la entidad mercantil consultante debe calificarse de prestación de servicio de gestión de residuos, en su faceta de recogida, tributando al tipo general del 7 por ciento.

2º El transporte que realiza la entidad mercantil consultante deriva de la actividad principal (servicio de recogida) siguiendo el mismo régimen fiscal que éste, por lo que su contraprestación se incluye en la base imponible de dicho servicio.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 26 de junio de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván