

BUSCADOR**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1913-14
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	16/07/2014
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 8, 9-1º-b), 79 tres, 88
Descripción de hechos	La consultante es una Fundación que recibe donaciones de alimentos por empresas productoras y comercializadoras de alimentos. Los alimentos se destinan por la consultante a comedores sociales
Cuestión planteada	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido
Contestación completa	<p>La presente consulta sustituye a la V1844-14 de fecha 10 de julio de 2014, nº registro de salida 004606-14 que por lo tanto queda anulada.</p> <p>1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1922, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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."</p> <p>2.- El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:</p> <p>"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>(...)</p> <p>Dos. 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.</p> <p>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.</p> <p>(...)"</p> <p>Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la fundación consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.</p>

No obstante, en la medida en que la consultante no tuviera naturaleza mercantil y no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, la misma no tendría la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo, y por tanto no podría deducir cuota alguna soportada por dicho Impuesto sino que actuaría como un consumidor final respecto del mismo.

Hay que precisar que no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma.

Asimismo, tampoco puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

De todo lo anterior se deduce que, en la medida en que la fundación consultante, que no tiene naturaleza mercantil, sólo realice operaciones a título gratuito, equiparándose a ellas aquéllas en las que la contraprestación sea meramente simbólica, la misma no tendría la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, sus operaciones no estarían sujetas al Impuesto ni podría deducir cuota alguna soportada por dicho Impuesto sino que actuaría como un consumidor final respecto del mismo.

Como se señalaba, aunque el referido artículo 5 de la Ley se refiere literalmente a operaciones a título gratuito, es decir, operaciones en las que no media contraprestación, de acuerdo con los criterios interpretativos admitidos en Derecho a que remite el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 3 del Código Civil, debe llegarse a la lógica conclusión de que en los casos en que dicha contraprestación exista pero sea meramente simbólica o desproporcionadamente inferior al valor de mercado, se trata de una operación sin contraprestación a efectos de este Impuesto.

3.- Por su parte el artículo 8, apartado uno, de la Ley preceptúa que de considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

El artículo 9.1º b) de la Ley del Impuesto asimila a las entregas de bienes a título oneroso a los autoconsumos, señalando que a los efectos de este Impuesto, se considerarán autoconsumos de -bienes, entre otros, a la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada sin contraprestación.

No obstante lo anterior, el artículo 7. 7º de la Ley 37/1992 establece la no sujeción de las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º y en el artículo 12, números 1º y 2º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

En el supuesto de que las empresas productoras de productos alimenticios entreguen gratuitamente alimentos a la entidad consultante, las entregas gratuitas de los citados alimentos estarán sujetas como autoconsumo, siempre que la empresa productora se haya podido deducir total o parcialmente el Impuesto soportado en su adquisición.

No obstante lo anterior, las entregas gratuitas de alimentos realizadas por la entidad consultante no estarán sujetas como autoconsumo siempre que la consultante no se haya podido deducir ni siquiera parcialmente el Impuesto soportado en su adquisición.

4.- En lo que respecta a la base imponible, cuando se trata de operaciones a título gratuito sujetas al impuesto, el artículo 79, apartado tres, dispone al efecto lo siguiente:

“Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1º y 3º de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1ª. Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2ª. Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3ª. No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier

otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega”.

En el caso de entrega de productos alimenticios sometidos a fechas de consumo preferente se tendrá en cuenta la alteración del valor de los bienes derivada de la proximidad de la fecha de la entrega a la fecha de consumo preferente del producto.

5.- Por último, en relación con la repercusión del Impuesto el artículo 88 de la Ley establece que lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado las operaciones que se determinen reglamentariamente.

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente.

(...).”.

Las empresas productoras de productos alimenticios deberán emitir factura por las entregas de alimentos y proceder, de esta manera, a efectuar la repercusión del impuesto sobre el destinatario de la misma

6.- 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.