

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC053505

DGT: 20-01-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0178/2015

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Modificación de la base imponible. Descuentos y bonificaciones. El colegio de farmacéuticos de una provincia española se cuestiona la incidencia de la nueva redacción dada al art. 90 de la Ley 29/2006 (Garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios) desde la óptica de las oficinas de farmacia, en particular, por lo que respecta a la adquisición y venta de tiras reactivas que son financiadas por los Servicios de Salud de la Comunidad Autónoma correspondiente. En primer lugar, recordar que existen medicamentos y productos sanitarios que son financiados por el Sistema Nacional de Salud que, asimismo, también se comercializan para su prescripción fuera del mismo, como es el caso de las tiras reactivas. En estos casos y como regla general, el precio de financiación por el Sistema Nacional de Salud será inferior al precio del medicamento aplicado cuando sea dispensado fuera del Sistema Nacional de Salud. Dado que los laboratorios farmacéuticos desconocen a priori si el medicamento vendido a las farmacias -a través de los correspondientes distribuidores, en su caso- van a ser adquiridos por su precio de financiación o por su precio industrial más los márgenes correspondientes, según se financie o no por el Sistema Nacional de Salud, la comercialización de este tipo de medicamentos se realizará inicialmente por su precio industrial. En el caso de que finalmente la farmacia efectúe la venta al precio de financiación deberá comunicarlo al laboratorio farmacéutico correspondiente, por el procedimiento y la periodicidad que se establezca, para obtener la devolución de la diferencia de precios, incluyendo la parte correspondiente al margen de distribución. Así, la base imponible de la venta inicial de medicamentos por los laboratorios farmacéuticos será el precio industrial y, en la medida en que en esta fase del proceso productivo no se concede descuento alguno, no habrá lugar a minorar dicha base imponible en ninguna cuantía. Posteriormente, la rectificación del precio por parte de los laboratorios farmacéuticos, como consecuencia de la aplicación del precio de financiación en lugar del precio industrial más los márgenes y del pago de su diferencia a las farmacias correspondientes, constituirá para los mismos un descuento concedido con posterioridad a la venta de medicamentos.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78, 80, 148 y 163.

Ley 29/2006 (Garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios), arts. 85.ter y 90.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 79.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 15.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es un colegio de farmacéuticos de una Provincia española.

Cuestión planteada:

Incidencia de la nueva redacción dada al artículo 90 de la Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios por medio del RD-ley 16/2012, de 20 de abril, en el Impuesto sobre el Valor Añadido desde la óptica de las oficinas de farmacia, en particular, por lo que respecta a la adquisición y venta de tiras reactivas que son financiadas por los Servicios de Salud de la Comunidad Autónoma correspondiente.

Contestación:

1.- El artículo 90 de Ley 29/2006, según su redacción dada por el del Real Decreto-ley 16/2012, dispone, en extracto, lo siguiente con respecto a la fijación de precios en el ámbito de la financiación pública de los medicamentos y productos sanitarios:

"1. Para la comercialización de un medicamento o producto sanitario en territorio español será imprescindible haber tramitado la oferta del mismo al Sistema Nacional de Salud. Se procederá de igual modo si se producen variaciones sustanciales en las condiciones de autorización del medicamento o producto sanitario.

2. El Gobierno podrá regular el mecanismo de fijación de los precios de los medicamentos y productos sanitarios que no precisen receta que se dispensen en territorio español, siguiendo un régimen general objetivo y transparente.

3. En todo caso, los titulares de autorizaciones de comercialización de los mismos podrán comercializar los medicamentos que se dispensen en territorio español en régimen de precios notificados, entendiendo por tal la comunicación del precio al Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad, de modo que el departamento pueda objetar el mismo por razones de interés público.

4. Corresponde a la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos, adscrita al Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad, fijar, de modo motivado y conforme a criterios objetivos, los precios de financiación del Sistema Nacional de Salud de medicamentos y productos sanitarios para los que sea necesario prescripción médica, que se dispensen en territorio español. Cuando estos mismos productos no resulten financiados, si son dispensados en territorio nacional operará lo establecido en el apartado 3.

5. En todo caso, los medicamentos y productos sanitarios que se decida puedan ser financiados por el Sistema Nacional de Salud podrán también comercializarse para su prescripción fuera del mismo.

6. Como regla general, el precio de financiación por el Sistema Nacional de Salud será inferior al precio industrial del medicamento aplicado cuando sea dispensado fuera del Sistema Nacional de Salud.

(...)

9. El Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad establecerá el precio de venta al público de los medicamentos y productos sanitarios financiados mediante la agregación del precio industrial autorizado, que tiene carácter de máximo, y de los márgenes correspondientes a las actividades de distribución mayorista y dispensación al público.”.

Asimismo, el artículo 85 ter de la Ley 29/2006, añadido por el citado Real Decreto-ley 16/2012, recoge la posibilidad de excluir de la financiación pública determinados medicamentos, sin perjuicio de que, con carácter excepcional, se pueda continuar financiándolos para determinadas indicaciones concretas.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, podrán existir medicamentos y productos sanitarios que sean financiados por el Sistema Nacional de Salud que, asimismo, también se comercialicen para su prescripción fuera del mismo, como es el caso, según se señala en el escrito de consulta, de las tiras reactivas.

En estos casos y como regla general, el precio de financiación por el Sistema Nacional de Salud será inferior al precio del medicamento aplicado cuando sea dispensado fuera del Sistema Nacional de Salud.

Dado que los laboratorios farmacéuticos desconocen a priori si el medicamento vendido a las farmacias (a través de los correspondientes distribuidores, en su caso) van a ser adquiridos por su precio de financiación o por su precio industrial más los márgenes correspondientes, según se financie o no por el Sistema Nacional de Salud, la comercialización de este tipo de medicamentos se realizará inicialmente por su precio industrial.

En el caso de que finalmente la farmacia efectúe la venta al precio de financiación deberá comunicarlo al laboratorio farmacéutico correspondiente, por el procedimiento y la periodicidad que se establezca, para obtener la devolución de la diferencia de precios, incluyendo la parte correspondiente al margen de distribución.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), la base imponible de dicho Impuesto correspondiente a las entregas de bienes sujetas al mismo estará constituida por el importe total de la contraprestación de dichas entregas procedente del destinatario o de terceras personas.

En virtud de lo dispuesto en el número 2º del apartado tres del citado artículo 78, no se incluirán en la base imponible del Impuesto los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella, salvo en el caso en que las minoraciones en el precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

Este último precepto es transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 79, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, según el cual “no se comprenderán en la base imponible:

(...)

b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice;

(...).”.

Por otro lado, el artículo 80 de la Ley 37/1992 establece en su apartado uno, con respecto a la modificación de la base imponible, lo siguiente:

“Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

1º. El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2º. Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.”.

3.- En relación con la concesión de descuentos, debe traerse a colación la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida, entre otras, en las sentencias de 24 de octubre de 1996, asunto C-317/94, Elida Gibbs, y en la de 15 de octubre de 2002, asunto C-427/98, Comisión contra Alemania.

En particular, en la sentencia de 24 de octubre de 1996 se describe que Elida Gibbs, fabricante de artículos de aseo, procedió, en el marco de una campaña para la promoción de sus ventas, a la distribución de cupones descuento que podían ser presentados por los clientes, consumidores finales, cuando adquirían sus productos a los minoristas distribuidores de los mismos, efectuándose una minoración del precio final de los productos por el importe del nominal del cupón. A continuación, el distribuidor recuperaba de Elida Gibbs el importe de los cupones que le habían sido presentados por sus clientes.

A partir de tales hechos, el Tribunal concluye en el apartado 34 de la referida sentencia lo siguiente:

“Habida cuenta del conjunto de las anteriores consideraciones, procede responder en primer lugar a la primera cuestión planteada que la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 y el apartado 1 del C del artículo 11 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, cuando un fabricante emite unos cupones de descuento, que serán canjeados al comerciante minorista por el propio fabricante o por cuenta del mismo por el importe indicado en cupón; los cupones, distribuidos a clientes potenciales en el marco de campañas de promoción de ventas, pueden ser aceptados por el minorista cuando el cliente le compra un tipo específico de artículos; el fabricante ha vendido dichos artículos directamente al minorista al «precio de fábrica», y este último acepta del cliente los cupones al vender dichos artículos; los presenta a continuación al fabricante y recibe el importe indicado, la base imponible es el precio de venta facturado por el fabricante menos el importe indicado en el cupón y reembolsado. La interpretación es la misma si el fabricante vendió primero los artículos a un mayorista, en vez de venderlos directamente a un minorista.”.

En consecuencia, la base imponible del Impuesto correspondiente a la entrega de bienes del fabricante al minorista o al mayorista ha de verse minorada en el importe del cupón descuento que ha sido presentado al distribuidor.

Dicha conclusión ha de completarse con lo dispuesto en la sentencia de 15 de octubre de 2002, Comisión contra Alemania, en la que, a su vez, se confirma la línea jurisprudencial que ya había sido apuntada en una sentencia anterior, la de 24-10-1996, asunto C-288/94, Argos Distributors.

En ella argumenta el Tribunal que la concesión de los referidos descuentos por parte de un fabricante que, como acaba de concluirse, determinan la minoración de la base imponible de la entrega de productos a su distribuidor, no ha de implicar sin embargo una rectificación de la cuota repercutida ni de la deducción efectuada por el distribuidor, así como que las transacciones intermedias que, en su caso, pudiera haber desde la entrega primera del fabricante hasta aquélla que tiene lugar a favor del consumidor final no han de verse afectadas por la concesión del descuento.

4.- La aplicación de todo lo expuesto con anterioridad, al supuesto objeto de la presente consulta, determinará las siguientes consecuencias:

1º. La base imponible de la venta inicial de medicamentos por los laboratorios farmacéuticos será el importe total de la contraprestación exigida (precio industrial). En la medida en que en esta fase del proceso productivo no se concede descuento alguno, no habrá lugar a minorar dicha base imponible en ninguna cuantía.

Posteriormente, la rectificación del precio por parte de los laboratorios farmacéuticos, como consecuencia de la aplicación del precio de financiación en lugar del precio industrial más los márgenes y del pago de su diferencia a las farmacias correspondientes, constituirá para los mismos un descuento concedido con posterioridad a la venta de medicamentos.

Por lo tanto, de conformidad con el citado artículo 80 de la Ley 37/1992, los laboratorios farmacéuticos deberán reducir la base imponible de la venta de medicamentos que realizaron en el importe final del descuento efectivamente concedido (diferencia entre precio industrial y precio de financiación, incluyendo la parte

correspondiente al margen de distribución pero no, lógicamente el margen de la oficina farmacia), minorando en esa cuantía su cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado. Es decir, la reducción de la base imponible coincidirá con el importe del descuento final efectivamente concedido (Impuesto excluido)

La referida modificación deberá documentarse por medio de la expedición de una factura rectificativa que deberá reunir todos los requisitos que establece el artículo 15 del 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).

No obstante, de acuerdo con reiterada doctrina de este Centro Directivo dictada al analizar operaciones de concesión de descuentos en cadena como la descrita (por todas, contestación de 14/12/2009, número V2768-09) con base en los criterios expuestos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea previamente señalados, los laboratorios farmacéuticos no deberán remitir la factura rectificativa expedida a los distribuidores.

En efecto, de dicha factura se expedirá únicamente su original, que será conservado por los laboratorios farmacéuticos en su contabilidad, sin que resulte procedente entregar copia al distribuidor, ya que este último no deberá rectificar en cuantía alguna las deducciones inicialmente practicadas por los medicamentos adquiridos para su reventa a las oficinas de farmacia.

En todo caso, los laboratorios farmacéuticos deberán acreditar, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, la concesión efectiva del descuento efectuado.

2º. La base imponible de la entrega de medicamentos que las oficinas de farmacia efectúen al Sistema Nacional de la Salud estará constituida por el importe total de la contraprestación de dichas entregas procedente del destinatario o de un tercero.

Cabe recordar que la tributación de estos empresarios o profesionales en el Impuesto se realizará de acuerdo con las previsiones contenidas en los artículos 148 a 163 de la Ley 37/1992, preceptos que regulan el régimen especial del recargo de equivalencia. En estas circunstancias, el Impuesto devengado por la venta de medicamentos, que deberá ser repercutido al Sistema Nacional de la Salud, no habrá de ser objeto de declaración e ingreso ante la Hacienda Pública.

3º. El descuento concedido por los laboratorios farmacéuticos con respecto a los medicamentos cuya dispensación se realiza con cargo al Sistema Nacional de Salud (financiados), limitará sus efectos en el IVA a la minoración de la base imponible de la operación de venta de los mismos efectuada por los laboratorios farmacéuticos a los distribuidores, en su caso, no afectando a las deducciones practicadas por los mismos ni al impuesto soportado junto con el recargo de equivalencia por las oficinas de farmacia.

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.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.