

**DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC074997

DGT: 07-02-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0290/2020

**SUMARIO:**

**IVA. Regímenes especiales. Comercio minorista. Aplicación del régimen de recargo de equivalencia.** *Venta de blíster de pastillas a titulares de oficinas de farmacia.* Una entidad vende "pill packs" -blísteres de pastillas- y bobinas de plástico para bolsitas a comerciantes minoristas -personas físicas titulares de oficinas de farmacia- acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia del Impuesto. Mediante el uso de dichos bienes los comerciantes minoristas organizan los medicamentos a sus clientes, entregando a los mismos los denominados Sistemas Personales de Dosificación (SPD).

La entidad, sujeto pasivo del Impuesto, deberá repercutir, en todo caso, el recargo de equivalencia correspondiente en las entregas de bienes muebles o semovientes, que sean objeto habitual de comercio al por menor del adquirente, siempre que dichas entregas estén sujetas y no exentas a dicho Impuesto y se efectúen a clientes que tengan la condición de comerciantes minoristas a efectos del citado régimen especial, salvo que estos acrediten no estar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia mediante comunicación efectuada por escrito y debidamente firmada.

Lo anterior es aplicable incluso cuando se entregan "pill packs" -blísteres de pastillas- y bobinas de plástico para bolsitas a comerciantes minoristas -titulares de oficinas de farmacia- acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia del Impuesto.

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 88, 148, 149, 154, 156, 157, 158, 159 y 163.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 54.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La entidad consultante vende "pill packs" (blísteres de pastillas) y bobinas de plástico para bolsitas a comerciantes minoristas (personas físicas titulares de oficinas de farmacia) acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Mediante el uso de dichos bienes los comerciantes minoristas organizan los medicamentos a sus clientes, entregando a los mismos los denominados Sistemas Personales de Dosificación (SPD).

**Cuestión planteada:**

Si una vez organizada la medicación por los comerciantes minoristas a sus clientes, se produce por estos una entrega de bienes o una prestación de servicios.

- Si dicha organización de la medicación, bien de forma manual o bien a través de un robot, tiene la consideración de una operación de transformación por el farmacéutico.

- Si debe considerarse que los bienes vendidos por la entidad consultante son objeto de reventa por sus clientes.

- Obligación de repercutir el recargo de equivalencia en la entrega de los bienes objeto de consulta a comerciantes minoristas.

**Contestación:**

1.- El artículo 148, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), establece que el régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen su actividad en los sectores económicos y cumplan los requisitos que se determinen reglamentariamente.

El artículo 149, apartado uno, de la Ley 37/1992 dispone que “a los efectos de dicha Ley, se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurren los siguientes requisitos:

1º. Realizar con habitualidad entregas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

No se considerarán comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad por sí mismos o por medio de terceros, a algunos de los procesos indicados en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración como tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.

2º. Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido del 80 por ciento del total de las entregas realizadas de los citados bienes.

El requisito establecido en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, siempre que en ellos concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no puedan calcular el porcentaje que se indica en dicho párrafo por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.

b) Que les sea de aplicación y no hayan renunciado a la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

2.- Por otro lado, el artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), dispone que.

“A los efectos de lo dispuesto por el artículo 149 de la Ley del Impuesto, se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no determinarán la pérdida de la condición de comerciante minorista las siguientes operaciones:

1º. Las de clasificación y envasado de productos, que no impliquen transformación de los mismos.

2º. Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte, previas a la entrega de los bienes transmitidos.”.

A tales efectos, no tendrán la consideración de operaciones de transformación la clasificación y envasado de medicamentos con colocación de marcas o etiquetas, bien de forma manual o mediante un robot en su caso, utilizando “pill packs” (blísteres de pastillas) o bobinas de plástico para bolsitas en la organización previa de los medicamentos de clientes de oficinas de farmacia, para la entrega posterior a estos de los medicamentos a que se refiere el escrito de consulta.

3.- El artículo 154, apartado uno de la Ley del Impuesto determina que “la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido exigible a comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores.”.

4.- Los artículos 156, 157, 158 y 159 de la Ley 37/1992, declaran lo siguiente:

“Artículo 156. Recargo de equivalencia.

El recargo de equivalencia se exigirá en las siguientes operaciones que estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1º. Las entregas de bienes muebles o semovientes que los empresarios efectúen a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles.

(...)

Artículo 157. Supuestos de no aplicación del recargo de equivalencia.

Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior las siguientes operaciones:

1º. Las entregas efectuadas a comerciantes que acrediten, en la forma que reglamentariamente se determine, no estar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia.

(...)

3º. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes de cualquier naturaleza que no sean objeto de comercio por el adquirente.

Artículo 158. Sujetos pasivos del recargo de equivalencia.

Estarán obligados al pago del recargo de equivalencia:

1º. Los sujetos pasivos del Impuesto que efectúen las entregas sometidas al mismo.

2º. Los propios comerciantes sometidos a este régimen especial en las adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones que efectúen, así como en los supuestos contemplados en el artículo 84, apartado uno, número 2º de esta Ley.

Artículo 159. Repercusión del recargo de equivalencia.

Los sujetos pasivos indicados en el número 1º del artículo anterior, están obligados a efectuar la repercusión del recargo de equivalencia sobre los respectivos adquirentes en la forma establecida en el artículo 88 de esta Ley.”.

A tal efecto, el artículo 88, apartado tres de la Ley 37/1992, preceptúa que la repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

**5.-** Por su parte, el artículo 163 dispone que las personas o entidades que no sean sociedades mercantiles y realicen habitualmente operaciones de ventas al por menor estarán obligadas a acreditar ante sus proveedores o, en su caso, ante la Aduana, el hecho de estar sometidos o no al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones de bienes que realicen.

**6.-** Es criterio de este Centro directivo manifestado en las Resoluciones vinculantes de 13 de febrero de 1986 (B.O.E. de 21 de febrero) y 20 de febrero del mismo año (B.O.E. de 27 de febrero), que “se exigirá el recargo de equivalencia cuando concurren los requisitos establecidos en la normativa del impuesto en las entregas de envases, embalajes, papel de envolver y bolsas de plástico a comerciantes minoristas sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia para ser utilizados como envases o embalajes de los productos vendidos por estos.”.

Asimismo, este Centro directivo en contestación de 21 de noviembre de 2001, número 2067-01, manifestó lo siguiente: “Los papeles de envolver, las bolsas de papel o de plástico o de materias similares y las bandejas de cartón objeto de consulta adquiridas por los comerciantes minoristas para ser entregadas conjuntamente con los objetos y artículos de su comercio habitual deben igualmente considerarse objetos del comercio habitual de los comerciantes minoristas adquirentes. En consecuencia, el régimen especial del recargo de equivalencia será de aplicación respecto de las bolsas y papel para envolver y bandejas de cartón entregados a comerciantes minoristas sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia, para ser entregados por dichos comerciantes conjuntamente con los objetos de su comercio habitual.”.

7.- En consecuencia, este Centro directivo le informa lo siguiente:

1º.- La entidad consultante, sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá repercutir, en todo caso, el recargo de equivalencia correspondiente en las entregas de bienes muebles o semovientes, que sean objeto habitual de comercio al por menor del adquirente, siempre que dichas entregas estén sujetas y no exentas a dicho impuesto y se efectúen a clientes que tengan la condición de comerciantes minoristas a efectos del citado régimen especial, salvo que estos acrediten no estar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia mediante comunicación efectuada por escrito y debidamente firmada.

Lo dispuesto en el párrafo anterior es aplicable incluso cuando se entregan "pill packs" (blísteres de pastillas) y bobinas de plástico para bolsitas a comerciantes minoristas (titulares de oficinas de farmacia) acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2º.- No procede la contestación al resto de las cuestiones planteadas por la entidad consultante, en tanto que no tiene la

8.- 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.  
condición de obligado tributario en relación con las mismas.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Publica