

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084448

DGT: 15-12-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2551/2022

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Comercio minorista. Aplicación del régimen de recargo de equivalencia.

El titular de una oficina de farmacia -comercio minorista que tributa por el régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA-, adquiere fórmulas magistrales y otros productos a otra oficina de farmacia también comercio minorista y que también tributa en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Los proveedores de la titular de una oficina de farmacia deberán repercutirle tanto el IVA como el recargo de equivalencia correspondiente. No obstante, si tal y como indica, los productos son adquiridos a otros titulares de oficinas de farmacia, que tributan a su vez en el régimen especial del recargo de equivalencia por su actividad de comercio al por menor, según lo dispuesto en el apdo. tres del art. 154 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), dichos proveedores no podrán repercutir cantidad alguna en concepto de recargo de equivalencia con ocasión de las ventas de los bienes que efectúen, cualquiera que sea la condición del destinatario de dichas ventas, aunque sí repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del Impuesto a la base imponible correspondiente a las mencionadas ventas.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 88, 148, 149, 154, 158 y 159.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es titular de una oficina de farmacia, (se trata de comercio minorista que tributa por el régimen especial del recargo de equivalencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido), que adquiere fórmulas magistrales y otros productos a otra oficina de farmacia también comercio minorista y que también tributa en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Cuestión planteada:

Aplicación del recargo de equivalencia a las adquisiciones realizadas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “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.

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.

(...).”.

En consecuencia, la consultante tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y estarán sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- El artículo 148, apartado uno, de la Ley 37/1992 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 concurran 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 concurra 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.”.

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.”.

Por otro lado, el apartado tres de dicho artículo 154 preceptúa que “los comerciantes minoristas sometidos a este régimen especial repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del Impuesto a la base imponible correspondiente a las ventas y a las demás operaciones gravadas por dicho tributo que realicen, sin que, en ningún caso, puedan incrementar dicho porcentaje en el importe del recargo de equivalencia.”.

4.- Los artículos 158 y 159 de la Ley 37/1992, respecto del recargo de equivalencia establecen lo siguiente:

“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.

De conformidad con lo anterior, tal y como disponen los artículos reproducidos y según criterio establecido por esta Dirección General, entre otras en la contestación vinculante de fecha 8 de septiembre de 2022, número V1909-22, planteada por la misma consultante en términos similares a esta, los proveedores de la consultante deberán repercutirle tanto el Impuesto sobre el Valor Añadido como el recargo de equivalencia correspondiente.

No obstante, si tal y como indica la consultante en su escrito de consulta, los productos son adquiridos a otro titulares de oficinas de farmacia, que tributan a su vez en el régimen especial del recargo de equivalencia por su actividad de comercio al por menor, según lo dispuesto en el apartado tres del artículo 154 de la Ley 37/1992; dichos proveedores no podrán repercutir cantidad alguna en concepto de recargo de equivalencia con ocasión de las ventas de los bienes objeto de consulta que efectúen, cualquiera que sea la condición del destinatario de dichas ventas; aunque sí repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del Impuesto sobre el Valor Añadido a la base imponible correspondiente a las mencionadas ventas.

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.

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