



MINISTERIO
DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

CONSULTA VINCULANTE

Referencia: AF2082-13
Nº CONSULTA:
Nº REGISTRO: 08837-13
SUBDIRECCIÓN: 04

CONSULTANTE

(nombre o razón social)

ASOCIACIÓN NACIONAL DE EMPRESARIOS Y
COMERCIANTES DEL TABACO
N.I.F. G01120005
A/A María Isabel González Gómez

(domicilio)

C/ Orense, 85. Edificio Lexington
28020 Madrid

CONCEPTO IMPOSITIVO

IVA-Régimen especial del recargo de equivalencia

NORMATIVA

Ley 37/1992 art. 148-149-154-156-157-158-159-160

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La asociación consultante representa los intereses de personas físicas empresarios que se dedican a la venta al por menor de tabaco en expendedurías de tabaco y complementos.

El precio de venta al público de las labores de tabaco, incluidos los diferentes tributos, está fijado legalmente, no pudiendo dichos expendedores aplicar un precio distinto.

CUESTIÓN PLANTEADA:

- Forma de facturar en los casos de venta de tabaco a establecimientos autorizados a la venta con recargo (bares, restaurantes, etc.), acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia.
- Repercusión del recargo de equivalencia tanto cuando el estancero esté en régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido como cuando tribute por el régimen especial del recargo de equivalencia.



Nº REGISTRO: 08837-13

2

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 de diciembre), 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 apartado dos de dicho artículo declara que *"en el supuesto de que el sujeto pasivo a quien sea de aplicación este régimen especial realizase otras actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, la de comercio minorista sometida a dicho régimen especial tendrá, en todo caso, la consideración de sector diferenciado de la actividad económica"*.

2.- 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".



Nº REGISTRO: 08837-13

3

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 156, 157, 158, 159 y 160 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:

(...)

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.



Nº REGISTRO: 08837-13

4

Artículo 160. Base imponible.

La base imponible del recargo de equivalencia será la misma que resulte para el Impuesto sobre el Valor Añadido."

5.- El artículo 78, apartado uno de la Ley 37/1992 dispone que *"la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas."*

Es criterio de este Centro directivo, según la resolución vinculante de 7 de febrero de 1986 (BOE del 11 de febrero), que *"en los casos en que se establezcan tarifas de precios en las que figure incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible del citado tributo resultará de la aplicación de la siguiente fórmula:*

Base imponible = 100 x precio tarifa (Impuesto incluido) / 100 + tipo gravamen".

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

1º.- Los estancos que apliquen el régimen especial del recargo de equivalencia por su actividad de comercio al por menor de tabaco, según lo dispuesto en el apartado tres del artículo 154 de la Ley 37/1992, no pueden repercutir cantidad alguna en concepto de recargo de equivalencia con ocasión de las ventas de tabaco que efectúen, cualquiera que sea la condición del destinatario de dichas ventas; aunque si 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 ventas de tabaco.

2º.- Los estancos que apliquen el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido por su actividad de comercio al por menor de tabaco, cuando vendan tabaco a establecimientos autorizados a la venta con recargo acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia por su comercialización, deberán repercutir tanto el Impuesto sobre el Valor Añadido como el recargo de equivalencia correspondiente sobre dichos establecimientos.

3º.- A efectos de los números anteriores, la base imponible sobre la que deben repercutirse dichos Impuesto y, en su caso, recargo, dado que los precios de venta al público, incluidos los diferentes tributos, están fijados legalmente, se calculará de la siguiente forma:

$$\text{Base imponible} = 100 \times \text{precio venta al público (IVA incluido)} / 100 + \text{tipo gravamen (21)}.$$

7.- 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



Nº REGISTRO: 08837-13

5

relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

MINISTERIO DE HACIENDA Y AA.PP.
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS
SALIDA



Nº de Registro: 003129-14
Nº Consulta/Informe V1256-14
Fecha: 08/05/2014

Madrid, 5 de mayo de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)

LA SUBDIRECTORA GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE EL CONSUMO

Begoña Hernando Polo