



**MINISTERIO DE HACIENDA Y F. PÚBLICA
REGISTRO AUXILIAR D.G. TRIBUTOS
SALIDA**

Nº de registro: 001555-22

Nº Consulta/Informe: V0641-22

Fecha: 24/03/2022

Destinatario: CARNIMAD - ASOCIACION DE EMPRESARIOS Y PROFESIONAL

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La asociación consultante agrupa a empresarios titulares de carnicerías, muchos de estos negocios realizan la venta de carne fresca y derivados a clientes finales en el territorio de aplicación del Impuesto a través de su página web. El cliente puede elegir entre recoger su pedido en la tienda o bien la entrega del mismo a domicilio. En este último caso, la consultante factura de forma desglosada el importe correspondiente a la prestación de servicios de transporte asociados al pedido realizado.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Base imponible 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.

(...).

Estos preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a la asociación consultante y a las empresas que aglutina, que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada, a título oneroso, de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

2.- De acuerdo con el artículo 8.uno de la Ley 37/1992 “*se 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.*”.

La venta de carne fresca y sus derivados constituye una entrega de bienes, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 37/1992.

Además, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68, apartados Uno y Dos.1º, de la Ley 37/1992, las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

También se entiende realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados tres y cuatro de este artículo.

De la información aportada en el escrito de consulta se deduce que los bienes se ponen a disposición del cliente en el propio establecimiento de venta al público, o bien, a elección del cliente que realiza la compra, en el domicilio del comprador, realizando en este caso la empresa el porte oportuno.

El escrito de consulta no indica si en los pedidos que se realizan a través de la página web, el destino de los bienes se encuentra dentro del territorio de aplicación del Impuesto o no. En consecuencia, en esta contestación se parte de la hipótesis que tanto el lugar de puesta a disposición, el lugar de inicio de los envíos y los domicilios de los destinatarios finales se encuentran dentro del territorio de aplicación del Impuesto, por tanto, las entregas de carne están sujetas en el territorio de aplicación del Impuesto dado que se ponen a disposición del adquirente en dicho territorio.

3.- Por otro lado, el artículo 78, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que la base imponible del citado Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente tanto del destinatario como de terceras personas.

En particular, de acuerdo con lo establecido en el número 1º, apartado dos, del artículo 78 ya citado, habrán de incluirse en el concepto de contraprestación una serie de gastos accesorios vinculados con la prestación principal o las prestaciones accesorias a la misma:

“Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

(...).”

Por tanto, de conformidad con este precepto la base imponible de las entregas de carne objeto de consulta esta constituida por la contraprestación satisfecha, ya sea por el cliente o por un tercero, que debe incluir, entre otros, los gastos de transporte.

En este caso, el tipo de gravamen aplicable a la entrega será el correspondiente al bien entregado de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 90 y 91 de la Ley del Impuesto, que, en el caso de carne fresca y productos derivados, al tratarse de productos susceptibles de ser utilizados para la nutrición humana, el tipo impositivo aplicable será del 10 por ciento.

4.- El artículo 148, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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.

Cuando los empresarios que se dedican a la venta de carne fresca apliquen el régimen especial del recargo de equivalencia, por cumplir las condiciones previstas en la norma, de acuerdo con lo previsto en el artículo 154.tres de la Ley 37/1992, repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo impositivo del 10 por ciento, 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.

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.

LA DIRECTORA GENERAL DE TRIBUTOS
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE EL CONSUMO
Ricardo Álvarez Arroyo