

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC053780

DGT: 31-03-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1037/2015

SUMARIO:

IVA. Inversión del sujeto pasivo. Comercialización de consolas y programas de videojuegos. Una mercantil se dedica a la comercialización, entre otros productos, de consolas y programas de videojuegos, recibiendo de sus clientes ordenes conjuntas de consolas y programas a través de un sistema integrado de gestión electrónica con sus proveedores. El sistema se basa en el pedido recibido para realizar la gestión logística y administrativa de sus entregas. Pues bien, serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales revendedores de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, respecto de las entregas de cualquiera de estos bienes de las que sean destinatarios y cualquiera que sea el importe de la misma. A estos efectos, tendrá la consideración de empresario o profesional revendedor, el empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, o cualquiera de estos bienes. Los empresarios y profesionales revendedores deberán comunicar a la Administración tributaria tal condición a través de la declaración censal, con anterioridad al inicio de la actividad de revendedor, entendiéndose que esta se produce desde el momento en que se realicen cualesquiera entregas o adquisiciones de estos bienes para su reventa. No obstante, tratándose de empresarios o profesionales que vinieran realizando dicha actividad en el año 2014, la comunicación podía realizarse hasta el 31 de marzo de 2015 mediante la presentación de la correspondiente declaración censal. Los empresarios y profesionales revendedores deberán comunicar al proveedor al que adquieran cualquiera de los referidos bienes, con carácter previo o simultáneo a la adquisición, que están actuando con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresario y profesional y que tienen la condición de revendedores. Ambas circunstancias quedarán acreditadas mediante la aportación al proveedor del certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la AEAT.

También, serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales que no tengan la condición de revendedores, respecto de las entregas de teléfonos móviles, videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, de las que sean destinatarios, siempre que el importe total de las entregas de dichos bienes adquiridos por el mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el IVA. A los efectos del importe de 10.000 euros se atenderá a la suma global en factura de las entregas de cualesquiera de los referidos bienes que se documenten en la misma. Este mismo importe de 10.000 euros determinado como la suma global de las entregas de los referidos bienes, se tendrá en cuenta cuando las mismas se documenten en distintas facturas y resulte acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma para no superar el referido importe. Los empresarios o profesionales que no tengan la condición de revendedores, deberán comunicar al proveedor al que adquieran cualquiera de los referidos bienes, con carácter previo o simultáneo a la adquisición, que están actuando con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresario y profesional, bastando al efecto una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al proveedor que realice la entrega.

Por último, los empresarios o profesionales que realicen las entregas de teléfonos móviles, videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, a las que sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo referida en los dos últimos guiones del art. 84.Uno.2º.e), deberán expedir factura en una serie específica para documentar estas operaciones. Lo anterior será de aplicación, sin perjuicio que en la misma factura se incluyan otras operaciones, entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas de las que dan lugar a la regla de inversión del sujeto pasivo. En el supuesto que en una misma factura se documenten distintas operaciones, unas a las que sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo y otras en las que el sujeto pasivo sea el empresario o profesional que realiza la operación, deberá especificarse en la misma por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 84 y 164.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), arts. 24.º y 24.º quinquies.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 9.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 6.

Descripción sucinta de los hechos:

La mercantil consultante se dedica a la comercialización, entre otros productos, de consolas y programas de videojuegos, recibiendo de sus clientes ordenes conjuntas de consolas y programas a través de un sistema integrado de gestión electrónica con sus proveedores. El sistema se basa en el pedido recibido para realizar la gestión logística y administrativa de sus entregas.

Cuestión planteada:

Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 84.Uno.2º, letra g) de la Ley 37/1992.

Contestación:

1.- La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de noviembre), ha modificado el artículo 84.Uno.2º de la referida Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), incluyendo una nueva letra g) que establece, con efectos desde el 1 de abril de 2015, nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo.

De esta forma, la nueva redacción del artículo 84 de la Ley del Impuesto establece que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

g) Cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo de esta Ley:

- (...)

- Teléfonos móviles.

- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Lo previsto en estos dos últimos guiones solo se aplicará cuando el destinatario sea:

a) Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.

b) Un empresario o profesional distinto de los referidos en la letra anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A efectos del cálculo del límite mencionado, se atenderá al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

La acreditación de la condición del empresario o profesional a que se refieren las dos letras anteriores deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

Las entregas de dichos bienes, en los casos en que sean sujetos pasivos del Impuesto sus destinatarios conforme a lo establecido en este número 2.º, deberán documentarse en una factura mediante serie especial.”

Por otra parte el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el 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, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto

1619/2012, de 30 de noviembre (BO de 20 de diciembre), ha modificado el artículo 24 quarter del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo nuevo apartado 5, con efectos desde el 1 de abril de 2015, establece lo siguiente:

“5. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra g), segundo y tercer guiones, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de revendedores, lo que deberán acreditar mediante la aportación de un certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 24 quinquies de este Reglamento.

6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

(...).”

En este sentido, se ha incluido un nuevo artículo 24 quinquies en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido que dispone, con efectos desde 1 de abril de 2015, lo siguiente:

“Concepto y obligaciones del empresario o profesional revendedor.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra g), segundo y tercer guiones, de la Ley del Impuesto, se considerará revendedor al empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren dichas operaciones.

El empresario o profesional revendedor deberá comunicar al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria su condición de revendedor mediante la presentación de la correspondiente declaración censal al tiempo de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

La comunicación se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la pérdida de dicha condición, que deberá asimismo ser comunicada a la Administración Tributaria mediante la oportuna declaración censal de modificación.

El empresario o profesional revendedor podrá obtener un certificado con el código seguro de verificación a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que tendrá validez durante el año natural correspondiente a la fecha de su expedición.”.

Por otra parte, el Real Decreto 1073/2014 ha modificado también el 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, y ha incluido una nueva letra o) en el apartado 3 del artículo 9 del Reglamento con el objeto de establecer que la declaración censal, que deben presentar ante la Administración tributaria, los Empresarios, Profesionales y Retenedores, sirva también para:

“o) Comunicar la condición de empresario o profesional revendedor de los bienes a que se refiere el artículo 84.Uno.2.ºg) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Debe tenerse en cuenta que el apartado 4 del artículo 9 del referido Reglamento establece que:

“4. Esta declaración deberá presentarse, según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades, a la realización de las operaciones, al nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta sobre las rentas que se satisfagan, abonen o adeuden o a la concurrencia de las circunstancias previstas en este artículo.

A efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entenderá producido el comienzo de una actividad empresarial o profesional desde el momento que se realicen cualesquiera entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios, se efectúen cobros o pagos o se contrate personal laboral, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

Por último, la disposición transitoria primera del Real Decreto 1073/2014 establece, en relación con la comunicación de la condición de revendedor para el ejercicio 2015, lo siguiente:

“La comunicación de la condición de revendedor a que se refiere el artículo 24 quinquies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, para el año 2015, se podrá realizar hasta el 31 de marzo de dicho año, por aquellos empresarios o profesionales que vinieran realizando actividades empresariales o profesionales en el año 2014, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.”.

2.- Con independencia de lo anterior, el artículo 164, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente:

“Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

(...)

3º. Expedir y entregar facturas de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamento de la obligación de expedir y entregar factura que concierne a los empresarios y profesionales se contiene en el Reglamento de Facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, (BOE de 1 de diciembre).

En este sentido, el artículo 6 del Reglamento de Facturación establece en relación con el contenido de la factura lo siguiente:

“Artículo 6. *Contenido de la factura.*

1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros supuestos, cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones y cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

No obstante, será obligatoria, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:

(...)

4.º Las que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra g), de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

(...)

2. Deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura en los siguientes casos:

(...)

b) Cuando se incluyan operaciones en las que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a aquéllas sea su destinatario y otras en las que no se dé esta circunstancia.

(...).”.

3.- En consecuencia, de todo lo anterior se pone de manifiesto:

1º Serán sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido los empresarios o profesionales revendedores de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, de las entregas de cualquiera de estos bienes de las que sean destinatarios y cualquiera que sea el importe de la misma.

A estos efectos, tendrá la consideración de empresario o profesional revendedor, el empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, o cualquiera de estos bienes.

Los empresarios y profesionales revendedores deberán comunicar a la Administración tributaria tal condición a través de la declaración censal, con anterioridad al inicio de la actividad de revendedor, entendiéndose que esta se produce desde el momento en que se realicen cualesquiera entregas o adquisiciones de estos bienes para su reventa.

No obstante, tratándose de empresarios o profesionales que vinieran realizando dicha actividad en el año 2014, la comunicación podía realizarse hasta el 31 de marzo de 2015 mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.

Los empresarios y profesionales revendedores deberán comunicar al proveedor al que adquieran cualquiera de los referidos bienes, con carácter previo o simultáneo a la adquisición, que están actuando con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresario y profesional y que tienen la condición de revendedores. Ambas circunstancias quedarán acreditadas mediante la aportación al proveedor del certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2º Serán sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido los empresarios o profesionales que no tengan la condición de revendedores, respecto de las entregas de teléfonos móviles, videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, de las que sean destinatarios, siempre que el importe total de las entregas de dichos bienes adquiridos por el mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A los efectos del importe de 10.000 euros se atenderá a la suma global en factura de las entregas de cualesquiera de los referidos bienes que se documenten en la misma.

Este mismo importe de 10.000 euros determinado como la suma global de las entregas de los referidos bienes, se tendrá en cuenta cuando las mismas se documenten en distintas facturas y resulte acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma para no superar el referido importe.

Los empresarios o profesionales que no tengan la condición de revendedores, deberán comunicar al proveedor al que adquieran cualquiera de los referidos bienes, con carácter previo o simultáneo a la adquisición, que están actuando con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresario y profesional, bastando al efecto una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al proveedor que realice la entrega.

3º Los empresarios y profesionales que realicen las entregas de teléfonos móviles, videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, a las que sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo referida en los dos últimos guiones del artículo 84.Uno.2º.e), deberán expedir factura en una serie específica para documentar estas operaciones. Lo anterior será de aplicación, sin perjuicio que en la misma factura se incluyan otras operaciones, entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas de las que dan lugar a la regla de inversión del sujeto pasivo.

En el supuesto que en una misma factura se documenten distintas operaciones, unas a las que sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo y otras en las que el sujeto pasivo sea el empresario o profesional que realiza la operación, deberá especificarse en la misma por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones.

4.- 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.

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