

---

## Numero Resolucion :V3718-2015

**Marginal:**69474180

**Fecha :**25-11-2015

### **DESCRIPCION :**

Persona física que ejerce la actividad de venta al por menor de teléfonos móviles nuevos siéndole de aplicación el régimen especial de recargo de equivalencia.

### **CUESTION:**

Se cuestiona por las obligaciones formales a las que va a estar sometida la consultante en relación con el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 82.Uno.2º, letra g) de la Ley 37/1992, así como las obligaciones formales a las que estaría sometida en caso de ejercer la actividad a través de una sociedad mercantil y las implicaciones en el impuesto, en caso de utilizar dicha forma societaria, de ampliar el objeto social la venta al menor de móviles usados.

### **CONTESTACION :**

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 introducido un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo en la letra g) del artículo 82.Uno.2º de la Ley 37/1992, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de noviembre).

De conformidad con el artículo 84.Uno.2º letra g) de la Ley del Impuesto:

“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.”.

También debe recordarse que 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 (BOE 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, así como los apartados 6 y 7, establecen 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.- Por otro lado, el artículo 156 de la Ley 37/1992, establece que:

“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.

2º. Las adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes realizadas por los comerciantes a que se refiere el número anterior.

3º. Las adquisiciones de bienes realizadas por los citados comerciantes a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2º de esta Ley.”

El artículo 158 de la misma Ley dispone que:

“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.”.

El artículo 61, apartado 3 del Reglamento del Impuesto, preceptúa que:

“3. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial deberán presentar también las declaraciones-liquidaciones que correspondan en los siguientes supuestos:

1.º Cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes, o bien sean los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, de la Ley del Impuesto.

En estos casos, ingresarán mediante las referidas declaraciones el Impuesto y, en su caso, el recargo que corresponda a los bienes o servicios a que se refieran las mencionadas operaciones.

(...)”

Por último, el artículo 71, apartado 8, número 4º del citado Reglamento del Impuesto, declara que:

---

“8. Deberán presentar declaración-liquidación especial de carácter no periódico, en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas:

(...)

4.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción o actividades a las que les sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen especial del recargo de equivalencia, cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto o bien sean los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, de la Ley del Impuesto.”.

3.- Tal y como dispuso este Centro Directivo en la contestación vinculante de 26 de mayo de 2015, número V1601-15, en relación con las obligaciones formales de un sujeto pasivo acogido al régimen especial de recargo de equivalencia de un comerciante minorista de teléfonos móviles:

“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, con independencia del régimen que aplique en el Impuesto sobre el Valor Añadido (general o algún especial, como el del recargo de equivalencia).

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.- El consultante como sujeto pasivo de las adquisiciones de ordenadores portátiles y tabletas electrónicas que realice, conforme a lo expuesto en el punto 1º anterior, deberá presentar una declaración-liquidación no periódica (modelo 309) por las adquisiciones realizadas en un período determinado.

Asimismo, deberá ingresar mediante dicha declaración-liquidación no periódica el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia que corresponda a los bienes adquiridos objeto de su comercio habitual.”.

3. Teniendo en cuenta todo lo anterior, debe concluirse que la consultante estará obligada desde el 1 de abril del 2015, fecha de entrada en vigor del supuesto de inversión del sujeto pasivo aplicable a las entregas de los teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, regulado en el artículo 82.Uno.2º, letra g) de la Ley 37/1992 a presentar la declaración-liquidación no periódica modelo 309 a través de la cual ingresará la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia con ocasión de las adquisiciones que efectúe de estos productos.

Por otra parte, de conformidad con el artículo 154.3 de la Ley del Impuesto, los comerciantes minoristas “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.”, sin que la consultante haya de presentar la declaración-liquidación periódica modelo 303 tal y como establece el artículo 154.2 de la ley del Impuesto que establece que los comerciantes minoristas “no estarán obligados a efectuar la liquidación ni el pago del Impuesto a la Hacienda Pública en relación con las operaciones comerciales por ellos efectuadas a las que resulte aplicable este régimen especial, ni por las transmisiones de los bienes o derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades, con exclusión de las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas, por las que el transmitente habrá de repercutir, liquidar e ingresar las cuotas del Impuesto devengadas.”.

En el caso en que la misma actividad de reventa la desempeñase la consultante a través de una sociedad mercantil, no será de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia. En ese caso, la sociedad tendrá la consideración de sujeto pasivo del Impuesto y deberá determinar e ingresar la deuda tributaria en la referida declaración-liquidación modelo 303 en la que también habrá de consignar, las cuotas devengadas y las cuotas soportadas deducidas, correspondientes a las adquisiciones de los teléfonos móviles de las que será sujeto pasivo por inversión, en virtud de lo dispuesto en la letra g) del artículo 84.Uno.2º de la Ley del Impuesto.

Adicionalmente, debe señalarse que el supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 84.Uno.2º letra g) de la Ley del Impuesto es aplicable a los teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, siempre y cuando estos bienes queden encuadrados en las siguientes partidas del código de clasificación del Arancel de Aduanas y que se mencionan en el apartado décimo del Anexo de la Ley del Impuesto:

- 8517 12: Teléfonos móviles (celulares) y los de otras redes inalámbricas. Exclusivamente

por lo que se refiere a los teléfonos móviles.

- 9504 50: Videoconsolas y máquinas de videojuego excepto las de la subpartida 950430. Exclusivamente por lo que se refiere a las consolas de videojuego.

- 8471 30: Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos, portátiles, de peso inferior a 10 kg, que estén constituidas, al menos, por una unidad central de proceso, un teclado y un visualizador.

Exclusivamente por lo que se refiere a ordenadores portátiles y tabletas digitales.

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, General Tributaria.