Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1717 (24/03/15)

CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 19.1.2º.i) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante tiene como actividad principal el comercio al por mayor de determinados bienes en los que se incluyen teléfonos móviles, ordenadores portátiles, consola de videojuegos y tabletas digitales. Consulta varias cuestiones relativas al supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

VÉASE LA CONTESTACIÓN A LAS CUESTIONES PLANTEADAS

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante tiene como actividad principal el comercio al por mayor de determinados bienes en los que se incluyen teléfonos móviles, ordenadores portátiles, consola de videojuegos y tabletas digitales. Consulta varias cuestiones relativas al supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991.

SEGUNDO.- El supuesto de inversión del sujeto pasivo recogido en la letra i) del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991 ha sido añadido, con entrada en vigor el día 1 de abril de 2015, por el apartado Cinco del artículo segundo de 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, presentando el siguiente tenor:

> «*2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*
>
> *(...)*
>
> *i) Cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el Anexo VII de esta Ley:*
>
> *– Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; se asimilarán a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. En todo caso ha de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados y del*

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
– 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 General Indirecto Canario.
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 por el Gobierno de Canarias.
Las entregas de dichos bienes, en los casos en que sean sujetos pasivos del Impuesto sus destinatarios conforme lo establecido en este número 2º, deberán documentarse en una factura mediante serie especial."

Respecto a este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, la entidad mercantil consultante plantea las siguientes cuestiones:

- En una operación por importe superior a 10.000 €, IGIC excluido, se entrega, conjuntamente con bienes de distinta naturaleza, teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. **El importe, excluido el IGIC, de los bienes comprendidos en el segundo y tercer guión del artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991 es inferior a 10.000 €. La entrega no es a un revendedor ¿se invertiría la condición de sujeto pasivo? ¿está obligada la entidad mercantil consultante a emitir una factura con serie especial?**

Partiendo de que el adquirente de los bienes no dispone de la condición de revendedor de los bienes comprendidos en el segundo y tercer guión del artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991, la inversión del sujeto pasivo contemplada en el artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991 requiere que el importe de los teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales sea superior a 10.000 €, IGIC excluido. Por tanto en el supuesto planteado no se invierte la condición de sujeto pasivo.

Por otra parte, la emisión de la factura con serie especial únicamente se exige

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

cuando se produzca la inversión del sujeto pasivo que nos ocupa, por lo que en el supuesto objeto de consulta no es obligatoria.

- En una operación por importe superior a 10.000 €, IGIC excluido, entrega, conjuntamente con bienes de distinta naturaleza, teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. **El importe, excluido el IGIC, de los bienes comprendidos en el segundo y tercer guión del artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991 es superior a 10.000 €. La entrega no es a un revendedor ¿se invertiría la condición de sujeto pasivo? En caso de respuesta positiva ¿la factura con serie especial incluiría la totalidad de la entrega, repercutiendo el IGIC respecto a los bienes no incluidos en el segundo y tercer guión del artículo 19.1.2º.i) y expresando la inversión del sujeto pasivo respecto a los bienes incluidos? o ¿debe emitirse una factura con serie especial para los bienes incluidos en el artículo 19.1. 2º.i) y una factura diferente para los bienes no incluidos?**

Partiendo de que el adquirente no es un empresario o profesional revendedor, en el supuesto planteado se invertiría en éste la condición de sujeto pasivo puesto que el importe de los teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales objeto de entrega supera los 10.000 €, IGIC excluido.

Esta circunstancia obliga a emitir una factura con serie especial. Esta factura con serie especial [en la que deberá incluir la mención "inversión del sujeto pasivo", de acuerdo con lo previsto en el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación)] únicamente recogerá la entrega de los bienes citados en el segundo y tercer guión del artículo 19.1.2.º.i), es decir: teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

En el supuesto planteado, la entidad mercantil consultante estaría obligada a emitir una factura con serie especial donde documentaría la entrega, con inversión del sujeto pasivo, de los teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales; y en una factura diferente documentaría la entrega de los bienes de distinta naturaleza de los citados repercutiendo la cuota del IGIC correspondiente.

- En una entrega, conjuntamente con bienes de distinta naturaleza, de teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales a un empresario revendedor ¿la factura con serie especial incluiría la totalidad de la entrega, repercutiendo el IGIC respecto a los bienes no incluidos en el segundo y tercer guión del artículo 19.1.2º.i) y expresando la inversión del sujeto pasivo respecto a los bienes incluidos? o ¿debe emitirse una factura con serie especial para los bienes incluidos en el artículo 19.1. 2º.i) y una factura diferente para los bienes no incluidos?

Conforme a lo expresado en la respuesta a la cuestión anterior, la entidad mercantil

consultante estaría obligada a emitir una factura con serie especial donde documentaría la entrega, con inversión del sujeto pasivo, de los teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales; y en una factura diferente documentaría la entrega de los bienes de distinta naturaleza de los citados repercutiendo la cuota del IGIC correspondiente.

- Entrega de ordenadores portátiles, por importe superior a 10.000 €, excluido el IGIC, a la Consejería competente en materia de educación del Gobierno de Canarias ¿se invertiría la condición de sujeto pasivo?

El primer párrafo del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991 dispone (el subrayado es nuestro): *"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos: (...)"*

Con base en lo expuesto, se invertirá la condición de sujeto pasivo en el ente público adquirente.

- Entrega de teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales a un empresario no revendedor por importe superior a 10.000 €, excluido el IGIC. La base imponible se descompone del modo siguiente: precio: 9.800, transporte: 350 y seguro: 75. ¿se invertiría la condición de sujeto pasivo?

Por importe debe entenderse la base imponible de la entrega, en los términos establecidos en los artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991, y no el precio de los bienes entregados. Por todo ello, se producirá en este supuesto la inversión del sujeto pasivo.

- Entrega de teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales a un empresario no revendedor por importe superior a 10.000 €, excluido el IGIC. Con posterioridad a la entrega se reduce la base imponible a un importe inferior a 10.000 € como consecuencia, por ejemplo, de descuentos otorgados con posterioridad a la entrega o por tratarse de una operación parcialmente incobrables ¿quedaría anulada la inversión del sujeto pasivo?

Partiendo de que nos encontramos ante un empresario adquirente que no dispone de la consideración de revendedor, de que el objeto de entrega son los bienes incluidos en los guiones segundo y tercero del artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991 y que el importe de la entrega excede de 10.000 €, IGIC excluido, se producirá la inversión del sujeto pasivo, y en este sentido habrá de contemplarse únicamente los hechos vigentes en el momento de la realización del hecho imponible y no lo posteriores, dado que nada dice al respecto la regulación legal del supuesto de inversión del sujeto pasivo que nos ocupa.

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

En definitiva, una reducción de la base imponible que suponga que el importe de la entrega sea inferior o igual a 10.000 €, no implica una modificación del supuesto de inversión del sujeto pasivo.

- Se ha suscrito con un empresario no revendedor un contrato de adquisición de ordenadores portátiles por importe superior a 10.000 €, excluido el IGIC, abonándose un pago anticipado, con anterioridad al día 1 de abril de 2015, por importe de 8.000 €. La entrega se produciría con posterioridad a la citada fecha, siendo el importe pendiente de pago inferior a 10.000 € ¿se invertiría la condición de sujeto pasivo?

En el supuesto planteado y dado que la entrega de los ordenadores portátiles sería con posterioridad al día 1 de abril de 2015, se invertiría la condición de sujeto pasivo puesto que el importe de la entrega (base imponible) es superior a 10.000 €. Cuestión distinta es que la cuota que estaría obligado a declarar el empresario adquirente, como sujeto pasivo por inversión, se determinaría sobre una base imponible en el que debe detraerse el pago anticipado.

- Se suscribe un contrato con un empresario no revendedor de adquisición de ordenadores portátiles por importe superior a 10.000 €, excluido el IGIC, abonándose un pago anticipado de 1.000 € ¿se invertiría la condición de sujeto pasivo por ese pago anticipado?

Estamos partiendo de la hipótesis que el pago anticipado es posterior al día 31 de marzo de 2015.

El pago anticipado anterior a la realización del hecho imponible (en este caso la entrega de ordenadores portátiles), implica el devengo del IGIC conforme a lo dispuesto en el artículo 18.Dos de la Ley 20/1991.

La exigencia del IGIC como consecuencia de un pago anticipado requiere efectuar una ficción: debe trasladarse al momento del pago anticipado todos los elementos que conforman el objeto imponible para determinar la tributación de dicho abono. Igualmente, para que un pago anticipado suponga el devengo del IGIC es preciso que en el momento del cobro ya se conozcan todos los elementos relevantes del futuro hecho imponible.

En el supuesto planteado se conocen todos los elementos relevantes del futuro hecho imponible: se trata de una entrega de bien sujeta al IGIC y se conoce la naturaleza de bien a entregar: ordenadores portátiles por lo que tributa al tipo general. Teniendo en cuenta la naturaleza del bien a entregar, se conoce, además, que el importe será superior a 10.000 €, excluido el IGIC, y que el adquirente es un empresario no revendedor.

Trasladado todos estos elementos al momento del pago anticipado implica que, en el supuesto planteado, el pago anticipado supone el devengo del IGIC con inversión del sujeto

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

pasivo y debe documentarse en una factura con serie especial.

- Abono de un pago anticipado de 1.000 € por un empresario no revendedor por la adquisición futura de ordenadores portátiles, sin que se conozca el importe total de la futura adquisición ¿se invertiría la condición de sujeto pasivo por ese pago anticipado?

Teniendo en cuenta lo expuesto en el punto anterior, en este supuesto la operación está identificada: se trata de la comercialización de ordenadores portátiles y por tanto se trataría del pago anticipado de una futura entrega de bienes sujeta al tipo general del 7 por cien; sin embargo, tratándose de entrega de ordenadores portátiles a un empresario no revendedor se desconoce el sujeto pasivo, puesto que se ignora el importe de la entrega.

Esta dificultad de establecer en el momento del pago anticipado quién es el sujeto pasivo de la entrega de los ordenadores portátiles, produce la inaplicación de la regla del devengo derivada de un pago anticipado. Consecuencia de todo ello, es la nula incidencia tributaria, respecto al IGIC, de un pago anticipado efectuado por un empresario no revendedor por la adquisición futura de ordenadores portátiles cuando se desconoce si el importe total de la adquisición será inferior, igual o superior a 10.000 € y, por tanto, se desconoce quién será el sujeto pasivo.

- Entrega de ordenadores portátiles a un empresario revendedor que manifieste que lo va a afectar a una actividad distinta a la comercial o lo va a afectar como inmovilizado material al desarrollo de la actividad comercial ¿se produciría la inversión del sujeto pasivo?

El artículo 19.1.2º.i) señala "*Un empresario o profesional revendedor de estos bienes"* y ello no es equivalente a empresario o profesional revendedor de los bienes adquiridos. Dicho de otro modo, la normativa prevé la inversión del sujeto pasivo, en todo caso, cuando el adquirente tenga la condición de revendedor de los bienes citados en los guiones segundo y tercero del artículo 19.1.2º.i) de la Ley 19/1994; y no que en todo caso tenga que revender los bienes que adquiere. Por tanto, se invertirá la condición de sujeto pasivo en el empresario revendedor aunque, en el supuesto planteado, se destinen los ordenadores portátiles adquiridos a su afectación a una actividad distinta de la comercial o se utilicen como inmovilizado material en el desarrollo de la actividad comercial.

- Entrega de ordenadores portátiles a un empresario que desarrolla una actividad comercial distinta de la de revendedor de teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales ¿se produciría la inversión del sujeto pasivo?

Si bien el desarrollo de la actividad comercial coincide con la actividad de un revendedor, para disponer de esta última condición es necesario que, únicamente o conjuntamente con otras actividades comerciales, realice con habitualidad la reventa de teléfonos móviles, consola de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. Por

tanto en el supuesto planteado no se produciría la inversión del sujeto pasivo.

- ¿Se produciría la inversión de sujeto pasivo cuando el empresario adquirente revendedor es un comerciante minorista a efectos del IGIC?

Sí se produciría la inversión, debiendo declarar la cuota, si no tiene la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, a través de la autoliquidación ocasional (modelo 412) prevista en el artículo 58 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

- La entidad mercantil consultante tendría la consideración de empresario revendedor pudiendo adquirir los bienes citados en los guiones segundo y tercero del artículo 19.1.2º.i) de la Ley 20/1991 a un comerciante minorista ¿se produciría la inversión del sujeto pasivo?

En este supuesto la entrega efectuada por el empresario que tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC estaría exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, por lo que no sería operativa la inversión del sujeto pasivo.

- La entidad mercantil consultante tiene un establecimiento que expide facturas con serie especial conforme a lo dispuesto en el artículo 6.1.a) del Reglamento de facturación ¿en el supuesto de producirse la inversión del sujeto pasivo se podrá documentar la entrega en dichas facturas?

No. La entrega debe documentarse en una factura con serie especial específica distinta a la que utiliza para documentar el resto de sus operaciones.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 24 de marzo de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Jesús Velayos Morales

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73