

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

NUM-CONSULTA	V3145-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	12/11/2019
NORMATIVA	LIRPF, Ley 35/2006. Artículos 27 y 99. LIVA, Ley 37/1992. Artículos 4, 8, y 143 y ss.
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante, residente fiscal en España, desarrolla una actividad comercial que consiste en la compra de productos en una plataforma alemana, que opera en internet, para posteriormente revenderlos, a través de otra plataforma también alemana y que también opera en internet, a consumidores finales establecidos en Alemania. Los bienes los adquiere de proveedores establecidos en Alemania o en cualquier parte del mundo y son enviados directamente por la primera plataforma al adquirente final.
CUESTION-PLANTEADA	<ol style="list-style-type: none"> 1. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones anteriormente descritas y, en particular, por el régimen del impuesto que le es aplicable. 2. Epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas en el que debe darse de alta. 3. Si a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas está obligado a realizar pagos fraccionados.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1. Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>De conformidad con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) 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”.</p> <p>Por otra parte, el artículo 5 de la Ley del impuesto señala que:</p> <p>“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>(...)”.</p> <p>Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como “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.</p> <p>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.</p> <p>(...)”.</p> <p>El artículo 8 de la Ley del impuesto, en relación con las entregas de bienes, señala que:</p> <p>“Uno. 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.</p> <p>A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.</p> <p>(...)”.</p>

De acuerdo con lo anterior debe indicarse, en primer lugar, que la consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones de venta por ella efectuadas deben ser calificadas como entregas de bienes que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley 37/1992:

“El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. 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.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º 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 el apartado cuatro de este artículo.

(...)”.

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que en las adquisiciones efectuadas por la consultante la puesta a disposición de los bienes se efectúa tras el transporte de los mismo, desde el lugar en el que se encuentran almacenados hasta el destino final, dichas entregas no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido pues el lugar de inicio de la expedición o transporte no se encuentra situado en el territorio de aplicación del impuesto.

En cuanto a las entregas efectuadas posteriormente por la consultante, tampoco estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por no encontrarse en el territorio de aplicación del impuesto el lugar en el que los bienes se encuentran en el momento de su puesta a disposición a favor de los consumidores finales que, como se describe en el escrito de consulta, se encuentran siempre establecidos en Alemania.

Por otra parte, el régimen especial de recargo de equivalencia es objeto de regulación en los artículos 148 a 163 de la Ley 37/1992, estableciendo el primero de ellos que:

“Uno. 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.

(...)”.

De acuerdo con el artículo 149 de la Ley 37/1992, se considerarán comerciantes minoristas “los sujetos pasivos en quienes concurren los siguientes requisitos:

1.º 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.

(...)

2.º 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 100 del total de las entregas realizadas de los citados bienes.

(...)”.

El artículo 154 de la Ley del impuesto, en relación con el contenido del régimen, preceptúa que “la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido exigible a los comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores” añadiendo, en su apartado dos, que:

“Dos. Los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial 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.

Tampoco podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que afecte este régimen especial”.

En cuanto al recargo de equivalencia, de acuerdo con el artículo 156 de la Ley del impuesto, éste será exigible en las siguientes operaciones sujetas y no exentas al impuesto:

“1.º Las entregas de bienes muebles o semovientes que los empresarios efectúen a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles.

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

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

Por último, estarán obligados a la repercusión del recargo de equivalencia, de acuerdo con el artículo 158 y 159 de la Ley del impuesto, los sujetos pasivos del impuesto que efectúen entregas a los comerciantes minoristas que estuvieran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tal y como se ha mencionado anteriormente, no parece que en ninguna de las adquisiciones efectuadas por la consultante se produzca el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido pues no están sujetas al mismo.

No obstante, la consultante tiene la condición de comerciante minorista a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, parecen concurrir las condiciones para la aplicación del régimen especial de recargo de equivalencia.

La aplicación del régimen de recargo de equivalencia es obligatoria cuando se cumplan los requisitos para su aplicación de conformidad con el artículo 120.Tres de la Ley 37/1992.

A este respecto, debe la consultante tener en cuenta que, de conformidad con el artículo 59.2 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), en ningún caso será de aplicación este régimen especial en relación con los siguientes artículos o productos:

“1.º Vehículos accionados a motor para circular por carretera y sus remolques.

2.º Embarcaciones y buques.

3.º Aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves.

4.º Accesorios y piezas de recambio de los medios de transporte comprendidos en los números anteriores.

5.º Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, así como la bisutería fina que contenga piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado.

A los efectos de este Impuesto se considerarán piedras preciosas, exclusivamente, el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número:

a) Los objetos que contengan oro o platino en forma de bañado o chapado con un espesor inferior a 35 micras.

b) Los damasquinados.

6.º Prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de carácter suntuario.

(...)

7.º Los objetos de arte originales, antigüedades y objetos de colección definidos en el artículo 136 de la Ley del Impuesto.

8.º Los bienes que hayan sido utilizados por el sujeto pasivo transmitente o por terceros con anterioridad a su transmisión.

9.º Los aparatos para la avicultura y apicultura, así como sus accesorios.

10.º Los productos petrolíferos cuya fabricación, importación o venta esté sujeta a los Impuestos Especiales.

11.º Maquinaria de uso industrial.

12.º Materiales y artículos para la construcción de edificaciones o urbanizaciones.

13.º Minerales, excepto el carbón.

14.º Hierros, aceros y demás metales y sus aleaciones, no manufacturados.

15.º El oro de inversión definido en el artículo 140 de la Ley del Impuesto”.

En conclusión con todo lo anterior, la consultante debe efectuar sus operaciones al amparo del régimen especial de recargo de equivalencia lo que implica, fundamentalmente, que no tendrá derecho a deducir ninguna de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiera

soportado o satisfecho con ocasión de la adquisición de bienes o derechos que estuvieran afectos a la actividad acogida al régimen de recargo de equivalencia.

Tampoco vendrá obligada la consultante a presentar declaración-liquidación alguna por las operaciones acogidas a este régimen especial, salvo en el caso de la transmisión de bienes inmuebles afectos a la actividad y que estuviera sujeta y no exenta al impuesto.

En cuanto a los procedimientos para la obtención de la devolución de las cuotas, en su caso, soportadas en Alemania u otros Estados miembros con ocasión del desarrollo de su actividad, debe señalarse que no es este Centro directivo competente para el análisis de este aspecto.

No obstante, debe tener en cuenta la consultante que en la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero (DOUE de 20 de febrero), se regula el procedimiento a través del cual todos los Estados miembros deben permitir, con el cumplimiento de determinados requisitos, la obtención de la devolución del impuesto soportados en sus territorios respectivos a los empresarios o profesionales establecidos en cualquier otro Estado miembro.

Los preceptos de dicha Directiva han sido traspuestos en nuestro ordenamiento jurídico a través del artículo 117 bis de la Ley 37/1992 que establece que:

“Los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, solicitarán la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La recepción y la tramitación de la solicitud a que se refiere este artículo se llevarán a cabo a través del procedimiento que se establezca reglamentariamente.”.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 30 ter del Reglamento del impuesto establece que:

“1. Las solicitudes de devolución reguladas en el artículo 117 bis de la Ley del Impuesto se presentarán por vía electrónica a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Dicho órgano informará sin demora al solicitante de la recepción de la solicitud por medio del envío de un acuse de recibo electrónico y decidirá su remisión por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas en el plazo de 15 días contados desde dicha recepción.

2. No obstante, se notificará por vía electrónica al solicitante de que no procede la remisión de su solicitud cuando, durante el periodo al que se refiera, concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que no haya tenido la condición de empresario o profesional actuando como tal.
- b) Que haya realizado exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total del Impuesto.
- c) Que realice exclusivamente actividades que tributen por los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

(...)”.

De acuerdo con lo anterior, la devolución de las cuotas soportadas en otros Estados miembros por la consultante no procederá por estar esta acogida al régimen especial del recargo de equivalencia.

Por último, se informa a la consultante que no es este Centro directivo competente para pronunciarse acerca de las obligaciones tributarias que incumben a la misma en otros Estados miembros en relación con el sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

2. Impuesto sobre Actividades Económicas.

Según se establece en la regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, “El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa”.

La regla 4ª de la citada Instrucción, que regula el régimen general de facultades, dispone en las letras C) y D) del apartado 2, en relación con las actividades de comercio, lo siguiente:

“C) El pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades de comercio al por mayor, faculta para la venta al por menor, así como para la importación y exportación de las materias o productos objeto de aquellas.

A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se considera comercio al por mayor el realizado con:

- a) Los establecimientos y almacenes dedicados a la reventa para su surtido.
- b) Toda clase de empresas industriales, en relación con los elementos que deban ser integrados en sus procesos productivos, cualquiera que sea la forma que adopte el contrato. A estos efectos se considerarán como tales empresas las que se dedican a producir, transformar o preparar alguna materia o producto con fines industriales.
- c) Las Fuerzas Armadas y la Marina Mercante, en todo caso.

(...)

Asimismo, para que el comercio se considere al por mayor bastará con que se ejecuten transacciones o remisiones, aunque sea sin disponer de almacén o establecimiento, o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.

D) El pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades de comercio al por menor, faculta para la importación de las materias o productos objeto de aquéllas.

A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas se considera comercio al por menor el efectuado para el uso o consumo directo. Igual consideración tendrá el que con el mismo destino, se realice sin almacén o establecimiento, siendo suficiente que se efectúen las transacciones o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores, o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.

(...)"

El criterio seguido por este Centro Directivo, así como por la extinta Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en relación con las actividades comerciales realizadas a través de la red Internet u otros medios de venta electrónicos, es que estas deben tributar de acuerdo con la verdadera naturaleza de la actividad económica ejercida, dependiendo de las condiciones que concurren en el vendedor y del modo en que se realice la venta.

La venta on line (tienda on line) de bienes o artículos en general, en la modalidad de comercio llamado "dropshipping", consiste en vender dichos artículos a través de una página web; una vez realizado el pedido por el cliente, el vendedor se pone en contacto con el proveedor del artículo y este último lo sirve al cliente directamente por cuenta del vendedor.

En el presente caso, el titular de la actividad (tienda on line) por la que figura inscrito en el grupo 665 de la sección primera de las Tarifas, compra los artículos a través de Amazon Alemania a empresarios alemanes y de otros países que se anuncian en dicha página web.

Los artículos son vendidos por el consultante a clientes alemanes a través de Ebay Alemania, sin que este disponga de almacén. Amazon Alemania se encarga de remitir los artículos adquiridos directamente al cliente. La transacción se efectúa a través de la pasarela PayPal.

Pues bien, la referida actividad tiene la consideración de comercio, ya que, según lo dispuesto por las letras C) y D) del apartado 2 de la regla 4ª de la Instrucción, para que tales operaciones tengan la calificación de actividades comerciales no es necesario que el titular de las mismas disponga de almacén o establecimiento para su ejercicio, siendo suficiente que se efectúen las transacciones o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores, o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.

El grupo 665 de la sección primera de las Tarifas, rúbrica esta en la que el consultante manifiesta hallarse dado de alta por el ejercicio de su actividad comercial, comprende la actividad de "Comercio al por menor por correo o por catálogo de productos diversos".

En este caso, la actividad comercial desarrollada por el consultante no puede ser calificada como de comercio al por menor, ya que aunque sus ventas sean finalistas, esto es, para consumo directo, se realizan a clientes residentes en Alemania, y con arreglo a lo previsto por la regla 4ª.2.C) de la Instrucción, dicha actividad debe calificarse como de comercio al por mayor, cuya clasificación se efectuará en la rúbrica o rúbricas de la sección primera de las Tarifas que se correspondan con la clase y naturaleza de los productos comercializados.

Por consiguiente, no resulta apropiada la clasificación de la actividad cuestionada en el grupo 665 de la sección primera de las Tarifas.

3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En primer lugar procede señalar que, teniendo en cuenta los datos aportados relativos al tipo de actividad desarrollada por el consultante, la calificación de los rendimientos a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no puede ser otra que la de rendimientos de actividades económicas (empresariales en este caso) conforme al artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación

parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF y se parte de la premisa de que el consultante determina el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación directa.

Sentado lo anterior, en cuanto a si está obligado a declarar trimestralmente en el IRPF procede señalar que la obligación de efectuar pagos fraccionados se recoge en el artículo 99 de LIRPF y en su desarrollo, en los artículos 109 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante, RIRPF.

Así, el artículo 109 del RIRPF se refiere a los sujetos obligados al pago fraccionado, disponiendo en su apartado 1 lo siguiente:

“Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes, sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados siguientes”.

En el presente caso, la realización de una actividad económica (empresarial en este caso) comporta la obligación de efectuar pagos fraccionados por parte del consultante.

En lo que se refiere al importe del fraccionamiento el artículo 110.1 del RIRPF establece que:

“Los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

a) Por las actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, el 20 por ciento del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en esta letra se deducirán los pagos fraccionados que, en relación con estas actividades, habría correspondido ingresar en los trimestres anteriores del mismo año si no se hubiera aplicado lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 de este artículo.

(...)”.

Y por último, en cuenta a la declaración y el ingreso, el consultante habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 111 del RIRPF:

“1. Los empresarios y profesionales estarán obligados a declarar e ingresar trimestralmente en el Tesoro Público las cantidades determinadas conforme a lo dispuesto en el artículo anterior en los plazos siguientes:

- a) Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.
- b) Cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

Cuando de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior no resultasen cantidades a ingresar, los contribuyentes presentarán una declaración negativa.

2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá prorrogar los plazos a que hace referencia este artículo, así como establecer supuestos de ingreso semestral con las adaptaciones que procedan de los porcentajes determinados en el artículo anterior.

3. Los contribuyentes presentarán las declaraciones ante el órgano competente de la Administración tributaria e ingresarán su importe en el Tesoro Público.

La declaración se ajustará a las condiciones y requisitos y el ingreso se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda”.

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.