

BUSCADOR**Resultados**

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V2517-22

Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha salida 07/12/2022

Normativa LIRPF 35/2006, art. 27.1
LIVA 37/1992, arts. 8, 21, 25, 68, 91, 163unvicies a quatervicies
RIRPF RD 439/2007, arts. 68, 95.2.b),1º, 109 a 111.
RIVA RD 1624/1992, arts. 13, 61terdecies, 61sexiesdecies
TAINSIAE RDLeg 1175/1990, Tarifas

Descripción de hechos El consultante es escritor y quiere editar sus libros para ponerlos a la venta a nivel mundial y exclusivamente por internet.

La venta se realizaría a través de su propia página web y también a través de páginas de terceros.

Cuestión planteada 1ª Epígrafes del IAE en que debe darse de alta.
2ª Tributación en el IVA.
3ª Tributación en el IRPF.

Contestación completa 1.- Impuesto sobre Actividades Económicas.
El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En el apartado 1 del artículo 78 del TRLRHL se establece que “El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto.”.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2ª que “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.”.

El apartado 1 del artículo 79 del TRLRHL dispone que “Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

La regla 4ª de la Instrucción, que regula el régimen general de facultades, establece en el apartado 1 que “Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa.”.

Por su parte, la regla 8ª de la Instrucción señala que:

“Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate.

Si la clasificación prevista en el párrafo anterior no fuera posible, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen y tributarán por la cuota asignada a ésta.”

Según lo manifestado en el escrito de consulta se desprende que el consultante, persona física, es un escritor e ilustrador de libros, que va a imprimir copias de sus obras para ponerlas a la venta a nivel mundial, exclusivamente por internet, a través de su página web o desde otras plataformas.

Por tanto, el consultante deberá figurar dado de alta en las siguientes rúbricas de las Tarifas del IAE:

- en el grupo 861 de la sección segunda de las Tarifas, “Pintores, Escultores, Ceramistas, Artesanos, Grabadores y artistas similares”, por la actividad de escritor e ilustrador de libros.
- en el epígrafe 476.1 de la sección primera de las Tarifas, “Edición de libros”, por la edición de sus propias obras.

En el caso de que el consultante perciba ingresos por las ventas efectuadas a través de plataformas online en forma de royalties u otros, no supone alteración en la clasificación de las actividades referidas, siempre que aquel no ceda los derechos de explotación de sus obras y no se den las circunstancias que impliquen el desarrollo de una actividad económica en los términos expuestos anteriormente, dando origen, en consecuencia, a un supuesto configurador del hecho imponible del IAE.

Por último, el consultante, al ser persona física, se encuentra exento por todas sus actividades económicas, con arreglo a lo previsto por la letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL.

No obstante, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 de la disposición adicional quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, este se halla sujeto al cumplimiento de determinadas obligaciones censales por el ejercicio de actividades económicas, como son la presentación de las declaraciones comunicando el inicio de las actividades económicas, las modificaciones que les afecten y el cese de las mismas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

En el apartado 7 de la citada disposición adicional quinta de dicho texto legal se señala, “Las personas o entidades a que se refiere el apartado uno de este artículo podrán resultar exoneradas reglamentariamente de presentar otras declaraciones de contenido o finalidad censal establecidas por las normas propias de cada tributo.”

En el mismo sentido se expresa el apartado 3 del artículo 14 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, al señalar que “en relación con los sujetos pasivos que resulten exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas, la presentación de las declaraciones censales reguladas en esta subsección sustituye a la presentación de las declaraciones específicas del Impuesto sobre Actividades Económicas.”

Por otra parte, la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 de Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores dispone, en su artículo 4:

“Artículo 4. Sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas.

1. En relación con los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas que resulten exentos del mismo por todas sus actividades económicas, la presentación de las declaraciones censales de alta, modificación o baja sustituye a la presentación de las declaraciones específicas de dicho Impuesto. Por tanto, y sin perjuicio de sus obligaciones censales de carácter general, identificarán a través de la declaración censal las actividades económicas que desarrollen, así como los establecimientos y locales en los que se lleven a cabo dichas actividades, y comunicarán el alta, la variación o la baja en aquéllas o en éstos.

2. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas que resulten obligados a tributar por el mismo por cualquiera de sus actividades económicas comunicarán el alta, la variación o la baja en todas sus actividades económicas a través de las declaraciones propias de dicho Impuesto. Asimismo, solicitarán, en su caso, la exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas que les corresponda a través de los modelos propios del mismo. Todo ello sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones censales de carácter general.”

En consecuencia, en el caso del consultante, al estar exento por todas sus actividades económicas, la presentación de las declaraciones censales de alta, modificación o baja (modelos 036 o 037)

sustituye a la presentación de las declaraciones específicas del IAE (modelo 840).

2.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- 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 a 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.º 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.”.

En consecuencia, el consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Segundo.- Del escrito de consulta resulta que el consultante venderá sus libros a través de internet, pudiendo estar localizados los destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto, en la Comunidad o en terceros países. Asimismo, los libros podrán ser adquiridos por empresarios o profesionales o por consumidores finales que no ostenten dicha condición.

En relación con el lugar de realización de tales operaciones se puede distinguir:

A) Entregas realizadas a empresarios o profesionales.

El artículo 68.Dos.1º.A) de la Ley 37/1992 establece que:

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

(...)”.

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

1.º A) Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte con destino al adquirente, distintas de las señaladas en los apartados tres y cuatro siguientes, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

(...)”.

De acuerdo con lo anterior, el consultante realizará las siguientes operaciones con incidencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido:

- Una entrega interior de los libros destinados a un empresario o profesional en territorio de aplicación del Impuesto, dicha entrega estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español.

- Una exportación de bienes, si los libros son enviados o transportados fuera de la Comunidad.

- Una entrega intracomunitaria de bienes si los libros son enviados o transportados a empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad.

La entrega intracomunitaria y la exportación de bienes anteriormente citadas estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con el ya citado artículo 68.Dos.1º.A) de la Ley 37/1992.

La exportación de bienes estará exenta del Impuesto en las condiciones establecidas en el artículo 21 de la Ley 37/1992 que establece que:

“Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

(...).”

Por su parte, la entrega intracomunitaria de bienes estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con el artículo 25 de la Ley 37/1992, que establece que:

“Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que el vendedor haya incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias prevista en el artículo 164, apartado uno, número 5.º, de esta Ley, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

La exención descrita en este apartado no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14, apartados uno y dos, de esta Ley.

Tampoco se aplicará esta exención a las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, regulado en el capítulo IV del título IX de esta Ley.

(...).”

La exención anterior es objeto de desarrollo en el artículo 13 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que establece que:

“1. Están exentas del Impuesto las entregas de bienes efectuadas por un empresario o profesional con destino a otro Estado miembro, cuando se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, mediante los elementos de prueba establecidos en cada caso, por el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según haya sido realizado por el vendedor, por el comprador o por cuenta de cualquiera de ellos.

3. La condición del adquirente se acreditará mediante el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que suministre al vendedor.

(...).”

B) Entregas realizadas a consumidores finales no empresarios o profesionales.

El artículo 8, apartado tres, de la Ley define las ventas a distancia intracomunitarias de bienes de la siguiente forma:

“Tres. A efectos de esta ley, se entenderá por:

1º. “Ventas a distancia intracomunitarias de bienes”: las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:

a') Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2º de esta Ley.

b') Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2º de esta Ley.”.

Del escrito de consulta resulta que el consultante realizará entregas de bienes a consumidores finales en territorio de aplicación del Impuesto, en otros Estados miembros o en terceros países.

En relación con la incidencia de estas operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido se puede señalar:

- Las entregas de bienes a consumidores finales en territorio de aplicación del Impuesto tendrán la consideración de operaciones interiores y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido español.

- Las entregas de bienes a consumidores finales establecidos en terceros países tendrán la consideración de exportaciones y estarán sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Por último, las entregas de bienes con destino a otros Estados miembros de la Comunidad constituirán ventas a distancia intracomunitarias de bienes cuando sus destinatarios sean las personas previstas en el artículo 14 de la Ley 37/1992 o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, y siempre que sean bienes distintos a los previstos en la letra b) del apartado tres.1º del citado artículo 8 de la Ley 37/1992, anteriormente citado, tal y como parece deducirse del escrito de consulta.

La normativa referente al lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes se regula en el artículo 33.a) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006), que señala lo siguiente:

“No obstante lo dispuesto en el artículo 32:

a) el lugar de entrega de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes se considerará el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente;”.

Este artículo ha sido objeto de transposición al ordenamiento jurídico español por el artículo 68.Tres de la Ley 37/1992, que para las ventas realizadas por un empresario o profesional establecido en territorio de aplicación del Impuesto dispone lo siguiente:

“Tres. Se entenderán también realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

(...)

b) Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y se cumplan los siguientes requisitos:

a') cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente;

b') que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.”.

Por otro lado, el apartado cuatro del citado artículo 68 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

“Cuatro. No se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final, cuando se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes referidas en la letra b) del apartado tres anterior, cuando no se cumpla, o desde el momento que deje de cumplirse, la condición de la letra b').

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las referidas entregas de bienes no se entenderán realizadas, en ningún caso, en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes sean objeto de los impuestos especiales y sus destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte.”.

El objetivo del artículo 33 de la Directiva europea es que las ventas a distancia intracomunitarias de bienes tributen en destino y para ello se establece que el lugar de realización de las mismas será el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte.

No obstante lo anterior y con el objeto de proteger a los pequeños empresarios únicamente establecidos en un Estado miembro y que ocasionalmente realizan ventas a distancia intracomunitarias de bienes o prestan servicios electrónicos a consumidores de otros Estados miembros, se establece una excepción a través de un umbral que permite a dichos empresarios establecidos en un único Estado miembro seguir tributando en origen (el lugar de expedición o salida de los bienes o el Estado miembro donde tiene su sede de actividad económica) siempre que sus ventas a distancia intracomunitarias de bienes conjuntamente con sus servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, no superen dicho límite. Este umbral no será aplicable a aquellos empresarios no establecidos en ningún Estado miembro de la Comunidad.

En esta inteligencia debe interpretarse el artículo 68.Cuatro de la Ley 37/1992, que establece la no sujeción al impuesto en territorio de aplicación de aquellas ventas intracomunitarias a distancia de bienes realizadas por empresarios establecidos únicamente en territorio de aplicación del Impuesto cuando superen el umbral del artículo 73 o cuando opten directamente por tributar en destino.

Por último, es preciso señalar que el consultante podrá optar por registrarse en el régimen de la Unión previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y que se analiza en el apartado cuarto de esta contestación.

En otro caso, deberá darse de alta y abonar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros en los que se entiendan realizadas dichas ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

Tercero.- El régimen de la Unión está previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y comprende los artículos 163 unvicies a 163 quatervicies.

Este régimen es transposición de lo previsto en los artículos 369 bis a 369 duodecimos de la Directiva 2006/112/CE.

Este régimen permite a los empresarios que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes declarar y pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros a través de un sistema de ventanilla única (OSS, en su acrónimo inglés).

Este sistema de ventanilla única requiere la elección de un Estado miembro de identificación en donde presentar las declaraciones.

Para los empresarios o profesionales, como el consultante, que tengan su sede de actividad económica en el territorio de aplicación del Impuesto, el artículo 163 unvicies.Tres.a) de la Ley 37/1992, señala que el Reino de España será su Estado miembro de identificación.

En tal caso, el artículo 163 duovicies de la citada Ley del Impuesto, señala en su apartado Uno que el consultante deberá:

- a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de esta Ley.
- b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.
- c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se le aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria previsto en la letra a) anterior y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.

Cuando los bienes se expidan o transporten desde Estados miembros distintos de España, la declaración-liquidación deberá incluir también el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, para las siguientes entregas a las que resulte aplicable este régimen, por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes:

- a') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las realizadas con arreglo al artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

b') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las entregas de bienes cuando la expedición o transporte de dichos bienes comience y acabe en el mismo Estado miembro efectuadas por un empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto en artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra a'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra b'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes, cuando se disponga del mismo.

La declaración-liquidación incluirá la información a que se hace referencia en esta letra c), desglosada por Estado miembro de consumo.

Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir en sus declaraciones-liquidaciones el importe total de dichas prestaciones de servicios, por cada Estado miembro en que tenga un establecimiento permanente, junto con el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido, o el número de identificación fiscal de dicho establecimiento permanente, y desglosado por Estado miembro de consumo.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones-liquidaciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente.

d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo en los términos previstos en el artículo 47 decies del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

f) Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

La opción por la aplicación del régimen de la Unión se desarrolla en el artículo 61 terdecies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, en vigor desde el 1 de julio de 2021, que establece lo siguiente:

“1. La opción por alguno de los regímenes especiales a los que se refiere este capítulo se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio en los regímenes especiales y surtirá efecto:

a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración, en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o

b) desde el día en que se haya asignado al empresario o profesional, o al intermediario que actúe por su cuenta, el número individual de identificación a efectos del Impuesto para el régimen de importación.

En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la declaración de inicio se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, en el régimen exterior de la Unión o el régimen de la Unión, cuando un empresario o profesional inicie las operaciones incluidas en estos regímenes especiales con

carácter previo a la fecha de efectos a la que se refiere la letra a) anterior, el régimen especial correspondiente surtirá efecto a partir de la fecha de la primera entrega o prestación de servicios, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las mismas.

Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria del Estado miembro de identificar y denegar el registro a los regímenes especiales a que se refiere este capítulo cuando el empresario o profesional no cumpla las condiciones para acogerse a los regímenes en cuestión.”.

Por último, en cuanto a las obligaciones formales que acarrea dicho régimen especial, el artículo 61 sexiesdecies del Reglamento del Impuesto señala, para el régimen de la Unión, lo siguiente:

“1. Los empresarios y profesionales acogidos al régimen exterior de la Unión y al régimen de la Unión han de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto. A tal efecto, dicho registro deberá contener la siguiente información:

- a) el Estado miembro de consumo en el que hayan realizado las operaciones;
- b) el tipo de prestación de servicios realizada o la descripción y la cantidad de los bienes entregados;
- c) la fecha de realización de la operación;
- d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;
- e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible;
- f) el tipo del Impuesto aplicado;
- g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada;
- h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;
- i) cualquier anticipo recibido antes de la realización de la operación;
- j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido;
- k) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual, tratándose de prestaciones de servicios, y, en el caso de bienes, la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los mismos;
- l) cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del impuesto aplicado.”.

Este régimen especial ha sido objeto de desarrollo por las siguientes Órdenes ministeriales:

- la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, que regula el modelo 369 de autoliquidación para los regímenes especiales en donde el consultante tendrá que declarar la totalidad de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que realice, y

- la Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, que regula el formulario 035 de declaración censal que tendrá que presentar el consultante en caso de acogerse a dicho régimen especial y en donde deberá declarar el inicio, modificación o cese en la aplicación del régimen especial.

Cuarto.- Por último, en relación con las entregas de libros efectuadas por el consultante que resulten sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, debe tenerse en cuenta respecto del tipo impositivo aplicable, el artículo 90 de la Ley del Impuesto dispone que el impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

A tal efecto, el artículo 91, apartado dos.1, número 2º de dicha Ley dispone que se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los bienes siguientes:

“2.º Los libros, periódicos y revistas, incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con aquellos mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una

unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

- a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.
- b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.
- c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 90 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en este número las partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.”.

Por tanto, las entregas de libros objeto de consulta que resulten sujetas y no exentas tributarán al tipo reducido del 4 por ciento.

3.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los rendimientos de actividades económicas están definidos en el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 23 de noviembre), que establece:

“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

(...)”

Por tanto, a efectos de este Impuesto la renta obtenida por el consultante deberá calificarse como rendimientos de actividades económicas.

Por lo que refiere a la calificación de esta actividad como profesional o como empresarial, el artículo 95.2.b).1º 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–, establece que se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales:

“b) En particular, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por:

1.º Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.”.

Es decir, que como en el caso planteado es el propio autor de la obra quien la edita, los rendimientos obtenidos deberán calificarse como rendimientos de actividad económica empresarial.

Por lo que se refiere al método de determinación de rendimiento de la actividad, éste sería el de estimación directa, en la modalidad que corresponda, pues la actividad de “Edición de libros” no se encuentra incluida en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, definido en los artículos 1 y 2 de la Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2022 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE de 2 de diciembre).

Por último, el consultante estará obligado a las obligaciones formales, contables y registrales previstas para las actividades económicas en el artículo 68 del RIRPF y la presentación de los pagos fraccionados trimestrales (modelo 130), en los términos establecidos en los artículos 109 a 111 del RIRPF.

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.