

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092689

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 71/2024, de 30 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15186/2022

SUMARIO:

IAE. Tarifas. Actividades empresariales. Comercio, restaurantes y hospedaje, reparaciones. Comercio al por mayor. Comercio al por menor o por catálogo. Dropshipping. La resolución del TEAR rechaza la tributación de la mercantil por los Epígrafes 659.4. "Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes", 659.2. "Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina" y Epígrafe 653.3 "Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos) del IAE, pues entiende que la actividad que realiza esta mercantil es la de *dropshipping*, actividad que se define como la venta de productos por Internet mediante el envío directo, sin necesidad de que el vendedor posea, ni almacene, su propio inventario. El *dropshipping* es una modalidad de comercio que permite comercializar productos desde un sitio web sin necesidad de disponer de stock propio. Así, el cliente adquiere el artículo en una *ecommerce*, pero es el mayorista quien se lo envía directamente, siendo su beneficio la diferencia entre el precio que paga el consumidor final y el que el comerciante le abona a su proveedor. El *dropshipping* está basado en un modelo de negocio que requiere poca inversión ya que no se necesita almacenar ningún tipo de stock, limitándose el comerciante a recibir el pedido y remitir los datos de la compra, junto con los del envío, al proveedor, el cual se encarga de la distribución [Vid., Consultas DGT V3115/2018 de 30-11-2018 (NFC070885), V3491/2015 de 12-11-2015 (NFC057195) y V2970/2014 de 03-11-2014 (NFC053056)]. La entidad local recurrente entiende que algunas actividades de comercio no pueden encuadrarse en el concepto de *dropshipping*, figuran modelos 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas en las que constan compras directas de productos a mayoristas como, en concreto, transacciones con empresas de mensajería, lo que evidenciaría el envío de pedidos desde las propias instalaciones del municipio. El hecho de que la mercantil esté dada de alta en el Epígrafe 615.4 de comercio al por mayor de aparatos y material electrónico, excluirían la posibilidad de realizar ventas al por menor en la modalidad de *dropshipping* y determinados objetos que se enumeran, como los paños microfibra, pilas sprays, limpiadores etcétera deberían incluirse en el Epígrafe 653.3 del IAE. La Sala, de acuerdo con la resolución del TEAR considera que estos artículos se consideran accesorios a la actividad principal por tener, como nota común, su relación con ordenadores, resultando en todo caso que, al estar la entidad reclamante matriculada en los Epígrafes 615.4 relativo al comercio al por mayor de aparatos y material radio eléctricos y electrónicos y en el 665, relativo al comercio al por menor por correo o por catálogo de productos diversos, correspondería a la administración local acreditar que las ventas realizadas por la mercantil no pueden encuadrarse en ambos epígrafes, máxime teniendo en cuenta que el comercio al por mayor engloba la posibilidad de realizar ventas a minoristas como es el caso de la modalidad del *dropshipping*. La actividad probatoria desplegada por la Administración recurrente, basada en manifestaciones contenidas en las actas de inspección, no refutan el hecho acreditado de que las ventas que realiza la mercantil se encuadrarían básicamente en la modalidad *dropshipping* y encontrarían encaje en los epígrafes del IAE en los que está dada de alta, esto es, en el Epígrafe 615.4 relativo al comercio al por mayor de aparatos y material electrónico y en el Epígrafe 665 relativo al comercio al por menor por correo o catálogo.

PRECEPTOS:

RDLeg 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc. 1.ª, Epígrafes 615.4, 653.3; 659.2 y 659.4 y Grupo 665 e Instrucción, reglas 2.ª y 4.ª.

RDLeg 2/2004 (TRLHL), arts. 78 a 91.

PONENTE:

Don Juan Selles Ferreiro.

Magistrados:

Don JUAN SELLES FERREIRO
Don MARIA DOLORES RIVERA FRADE
Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA
Don MARIA PEREZ PLIEGO
Don MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00071/2024

-

Equipo/usuario: Pb

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2022 0000431

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015186 /2022 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. CONCELLO DE BUEU (PONTEVEDRA)

ABOGADO JOSE CARLOS LOSADA CAMPA

PROCURADOR D./D^a. CAROLINA FERNANDEZ DIAZ

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, OLD PLAY SPAIN

SL

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, JOSEFA CONCEPCION RUA GAYO

PROCURADOR D./D^a. , JOSE ANTONIO GONZALEZ GARCIA

PONENTE: D. JUAN SELLÉS FERREIRO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D.^a

D.^a MARÍA DOLORES RIVERA FRADE - Presidenta

D. JUAN SELLÉS FERREIRO

D. FERNANDO FERNÁNDEZ LEICEAGA

D.^a MARÍA PÉREZ PLIEGO

D.^a MARÍA DEL CARMEN NÚÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a treinta de enero de dos mil veinticuatro.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15186/22, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por CONCELLO DE BUEU (PONTEVEDRA), representado por la procuradora D.^a CAROLINA FERNANDEZ DIAZ, bajo la dirección letrada de D. JOSE CARLOS LOSADA CAMPA, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia en fecha 19 de noviembre de 2021 estimatoria de la reclamación económico- administrativa NUM000 interpuesta por OLD PLAY SPAIN, SLU contra la resolución de la Alcaldía de Bueu, desestimando el recurso de reposición contra las resoluciones dictadas en los expedientes NUM001, NUM002, NUM003 y NUM004, que confirma la inclusión en la Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), períodos 2015 a 2018, en los epígrafes 653.3; 659.2 y 659.4 de la Sección Primera de las Tarifas del impuesto.

Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO, y parte codemandada la entidad "OLD PLAY SPAIN SL" representada por la procuradora D.^a JOSEFA CONCEPCION RUA GAYO.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN SELLÉS FERREIRO

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la partes recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

Tercero.

- Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo en 4.118,08 €.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna por el Ayuntamiento de Bueu la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en fecha 19 de noviembre de 2021 estimatoria de la reclamación económico- administrativa NUM000 interpuesta por OLD PLAY SPAIN, SLU contra la resolución de la Alcaldía de Bueu, desestimando el recurso de reposición contra las resoluciones dictadas en los expedientes NUM001, NUM002, NUM003 y NUM004, que confirma la inclusión en la Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), períodos 2015 a 2018, en los epígrafes 653.3; 659.2 y 659.4 de la Sección Primera de las Tarifas del impuesto.

Entiende el Ayuntamiento de Bueu que la entidad OLD PLAY SPAIN, SLU debería tributar por los siguientes epígrafes del IAE

Epígrafe 653.3 Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos).

Epígrafe 659.2 Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina.

Epígrafe 659.4 Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes.

Por el contrario la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia estima la reclamación económico- administrativa al entender que los únicos epígrafes en los que se encuadra la actividad de OLD PLAY SPAIN, SLU son los siguientes:

Epígrafe 615.4 Comercio al por mayor de aparatos y material electrónico. Fecha de alta 13/06/2012. Tipo de cuota: municipal.

Epígrafe 665 Comercio al por menor por correo o catálogo. Fecha de Alta 01/11/2015 y Fecha Baja 20/02/2018. Tipo de cuota: provincial (Pontevedra).

Desde un punto de vista legislativo el Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) se regula en los artículos 78 a 91 del TRLRHL. El hecho imponible se halla definido en el artículo 78, apartado 1, del TRLRHL, y comprende «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 el artículo 79 (TRLRHL), apartado 1, se define la actividad económica sujeta a gravamen cuando ésta 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».

De ello se colige que es el mero ejercicio de la actividad económica el que da origen al nacimiento de la obligación tributaria, con independencia de que se realice o no con habitualidad, o con o sin ánimo de lucro, que obtenga pérdidas o beneficios.

Por tanto, por la mera realización del hecho imponible se crea por parte del sujeto pasivo la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y en su caso, de contribuir por este impuesto, excepto en aquéllos supuestos en los que la Instrucción disponga otra cosa, conforme a lo dispuesto por la Regla 2.^a de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del IAE, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Por su parte, la regla 4.^a, apartado 1, dispone 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».

De ello se desprende que el sujeto pasivo deberá figurar dado de alta en la matrícula del impuesto por todas y cada una de las actividades que real y efectivamente ejerza, cuando tales actividades supongan la ordenación por su propia cuenta de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, con fin o sin fin de lucro.

La resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia rechaza la tributación de la mercantil OLD PLAY SPAIN, SLU por los epígrafes 659.4,659.2 y 653.3 con base en los siguientes argumentos.

Epígrafe 659.4. "Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes". La descripción de la actividad resulta clarificadora, pues es evidente que OPS no es un quiosco de prensa, tal y como describe la Instrucción del IAE. La venta de productos de papelería o escritorio que pueda llevar a cabo OPS, tiene como común denominador la de tratarse, en todos los casos, de aparatos eléctricos o electrónicos o accesorios o complementos de los mismos, como por ejemplo los consumibles para las impresoras, que ya están incluidos en el epígrafe 615.4 por el que viene tributando OPS.

Epígrafe 659.2. "Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina". OPS tampoco realiza específicamente la actividad de venta al por menor de muebles de oficina, máquinas y equipos de oficina. Todos los productos que vende OPS, tienen en común ser aparatos que incorporan algún dispositivo eléctrico o electrónico o ser accesorio o complemento de los mismos, sean para oficina o para otras esferas de actividad, cuya venta está encuadrada en el epígrafe 615.4. Así ocurre, por ejemplo, con los portátiles y ordenadores de sobremesa y sus accesorios, destructoras de papel, o con las sillas y mesas gaming, que como es sabido son muebles, no de oficina, sino especiales para jugadores (gamers), como complemento/accesorio de las consolas y ordenadores que comercializa OPS, a través de la plataforma "Opirata.com" junto con otros kits relacionados con el videojuego a través de internet.

Grupo 653.3. "Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)". Todos los artículos que se mencionan en el expediente como incluibles en este epígrafe, tienen como nota común su relación con los ordenadores (caso de las bridas, los paños de microfibra, los sprays limpiadores o los destornilladores, por ejemplo, que son especiales para la manipulación de ordenadores) y/o su carácter de aparatos eléctricos o electrónicos (caso de los relojes digitales, por ejemplo). A este respecto, conviene indicar que al contrario de lo señalado por la Inspección la venta de relojes de naturaleza eléctrica o electrónica se encuentra enmarcada en el epígrafe 615, tal y como ha reconocido la DGT en la consulta nº 462, de 28 de diciembre de 1992.

Añadiendo lo siguiente:

"La reclamante se opone a la inclusión de la actividad comprendida en los citados epígrafes señalando que la actividad que realiza es la de dropshipping, actividad que se define como la venta de productos por Internet mediante el envío directo, sin necesidad de que el vendedor posea, ni almacene, su propio inventario".

A este respecto conviene puntualizar que el dropshipping (triangulación de envíos en español y dropship, drop shipping, dropshipping o drop shipment en inglés) es una modalidad de comercio que permite comercializar productos desde un sitio web sin necesidad de disponer de stock propio.

Así, el cliente adquiere el artículo en una ecommerce, pero es el mayorista quien se lo envía directamente, siendo su beneficio la diferencia entre el precio que paga el consumidor final y el que el comerciante le abona a su proveedor.

El dropshipping está basado en un modelo de negocio que requiere poca inversión ya que no se necesita almacenar ningún tipo de stock, limitándose el comerciante a recibir el pedido y remitir los datos de la compra, junto con los del envío, al proveedor, el cual se encarga de la distribución.

(consultas vinculantes V3115-18, V3491-15 y V2970-14 en las que la administración se ha pronunciado al respecto)

La entidad local recurrente entiende, con base en una serie de manifestaciones realizadas por el CEO de OLD PLAY SPAIN, SLU que algunas actividades de comercio no pueden encuadrarse en el concepto de dropshipping.

En concreto se basa en los metros cuadrados de almacén que se destina a cada uno de los distintos productos que tienen a la venta, así como un correo electrónico de fecha de 14 de agosto de 2018 remitido por el CEO don Amadeo y que se dirige a la inspección en el que se manifiesta que "en la nave de Bueu hay productos que tenemos en stock y otros productos , la gran mayoría, salen directamente de almacenes de nuestros proveedores al cliente" (sic) .

Del mismo modo se funda la Administración demandante, para sustentar su tesis, en el hecho de que figuran modelos 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas en las que constan compras directas de productos a mayoristas como, en concreto, transacciones con empresas de mensajería, lo que evidenciaría el envío de pedidos desde las propias instalaciones de Bueu.

En esta línea manifiesta que, el hecho de que la mercantil esté dada de alta en el epígrafe 61 5.4 de comercio al por mayor de aparatos y material electrónico, excluirían la posibilidad de realizar ventas al por menor en la modalidad de dropshipping.

Por último entiende la entidad local que determinados objetos que se enumeran, como los paños microfibra, pilas sprays, limpiadores etcétera deberían incluirse en el epígrafe 653.3 relativo al comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos.

Así las cosas entendemos , en línea con lo recogido en la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia, que los citados artículos se consideran accesorios a la actividad principal por tener, como nota común, su relación con ordenadores, resultando en todo caso que, al estar la entidad reclamante matriculada en los epígrafes 615.4 relativo al comercio al por mayor de aparatos y material radio eléctricos y electrónicos y en el 665, relativo al comercio al por menor por correo o por catálogo de productos diversos, correspondería a la administración local acreditar que las ventas realizadas por la mercantil OLD PLAY SPAIN, SLU no pueden encuadrarse en ambos epígrafes ,máxime teniendo en cuenta que el comercio al por mayor engloba la posibilidad de realizar ventas a minoristas como es el caso de la modalidad del dropshipping.

En el presente caso la actividad probatoria desplegada por la Administración recurrente, basada en manifestaciones contenidas en las actas de inspección, no refutan el hecho acreditado de que las ventas que realiza OLD PLAY SPAIN, SLU se encuadrarían básicamente en la modalidad dropshipping y encontrarían encaje en los epígrafes del IAE en los que está dada de alta, esto es, en el epígrafe 615.4 relativo al comercio al por mayor de aparatos y material electrónico y en el epígrafe 665 relativo al comercio al por menor por correo o catálogo.

En consecuencia el presente recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado.

Segundo.

- Dispone el artículo 139.1 que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

Concurriendo este último supuesto no se hace expresa imposición de las costas procesales

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Bueu contra la resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia en fecha 19 de noviembre de 2021 estimatoria de la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta por OLD PLAY SPAIN, SLU contra la resolución de la Alcaldía de Bueu, desestimando el recurso de reposición contra las resoluciones dictadas en los expedientes NUM001, NUM002, NUM003 y NUM004, que confirma la inclusión en

la Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), períodos 2015 a 2018, en los epígrafes 653.3; 659.2 y 659.4 de la Sección Primera de las Tarifas del impuesto.

Sin expresa imposición de las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.