

NUM-CONSULTA: V1665-16

ORGANO: SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA: 18/04/2016

NORMATIVA: Ley 37/1992. Art. 4RIRPF. Art. 75 y 108

DESCRIPCION-HECHOS: Según indica en su escrito, la entidad consultante, que tiene como actividad principal el desarrollo de aplicaciones informáticas para teléfonos inteligentes, tabletas, ordenadores portátiles y otros dispositivos electrónicos, está desarrollado una aplicación en la que los usuarios percibirán ingresos de la consultante a cambio de la realización de determinadas actividades de información, vía imágenes, sonidos y/o geolocalización, efectuadas a través de la aplicación.

CUESTION-PLANTEADA: Tributación en el IVA y en el IRPF de las actividades descritas cuando son realizadas por particulares.

CONTESTACION-COMPLETA:

Impuesto sobre el Valor Añadido

PRIMERO.- De acuerdo con el escrito de la consulta, la entidad consultante tiene por actividad el desarrollo de aplicaciones para teléfonos inteligentes, tabletas, ordenadores portátiles y otros dispositivos electrónicos y ha desarrollado una aplicación por la que los usuarios perciben ingresos de la consultante a cambio de la realización de determinadas actividades concretas realizadas a través de la aplicación.

Se cuestiona por la consultante acerca de la fiscalidad de estas operaciones así como de la posibilidad de que sea la consultante la que expida factura en nombre de los usuarios de las aplicaciones.

SEGUNDO.- El artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que:

“Uno. 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.”.

El apartado Tres del mismo artículo dispone que:

“Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.”.

Adicionalmente, el artículo 5 del mismo texto legal define a los empresarios y profesionales de la siguiente manera:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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.

()

Dos. 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.

(...).”.

Por otra parte, las prestaciones de servicios son definidas por el artículo 11 de la Ley del impuesto como “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”. Señala el apartado dos del mismo artículo que:

“Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
(...):”.

De conformidad con lo anterior, los usuarios de la aplicación tendrán la consideración de empresarios o profesionales en la medida en que efectúan la ordenación por cuenta propia de factores de producción con la finalidad de prestar un servicio a la entidad consultante mediante contraprestación.

Como sujetos pasivos del impuesto quedarán acogidos a las obligaciones tributarias contenidas en el artículo 164 de la Ley del impuesto que señala que:

“Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.

2.º Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4.º Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5.º Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6.º Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

(...)

7.º Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.”.

En concreto, respecto de las obligaciones de facturación, señala el mismo artículo 164 de la Ley del impuesto en su apartado dos que:

“Dos. La obligación de expedir y entregar factura por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales se podrá cumplir, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por el cliente de los citados empresarios o profesionales o por un tercero, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y por cuenta del mismo.

Cuando la citada obligación se cumpla por un cliente del empresario o profesional, deberá existir un acuerdo previo entre ambas partes. Asimismo, deberá garantizarse la aceptación por dicho empresario o profesional de cada una de las facturas expedidas en su nombre y por su cuenta, por su cliente.

La expedición de facturas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrá realizarse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento.

La factura, en papel o electrónica, deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde la fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la expedición, remisión y conservación de facturas.”.

La posibilidad de expedición de factura por el cliente del sujeto pasivo es objeto de desarrollo en el artículo 5 del Reglamento que desarrolla las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre) que establece lo siguiente:

“1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, el empresario o

profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Deberá existir un acuerdo entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas, por el que el primero autorice al segundo la expedición de las facturas correspondientes a dichas operaciones. Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones y en él deberán especificarse aquéllas a las que se refiera.
- b) Cada factura así expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Este procedimiento se ajustará a lo que determinen las partes.
- c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó.
- d) Estas facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellas se documentan.

3. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la contratación de terceros a los que encomienden su expedición.

TERCERO.- En consecuencia, los usuarios de la aplicación desarrollada por la entidad consultante tendrán la consideración de empresarios o profesionales y, por tanto, de sujetos pasivos del impuesto quedando obligados a expedir factura por los servicios prestados a la entidad consultante. La expedición material de la factura podrá ser realizada por la entidad consultante en los términos y con el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley y Reglamentos del impuesto.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Por lo que respecta a este impuesto, al efectuarse la consulta por el pagador su condición de obligado tributario en relación con la cuestión planteada solo es posible desde su consideración de obligado a retener, siendo este el aspecto que se procede a abordar a continuación y siempre que el destinatario de la contraprestación sea (tal como se indica en el escrito de consulta) un contribuyente por este impuesto que realiza las actividades de la aplicación (configuradas estas como se describen al inicio de esta contestación) en un ámbito particular, es decir, que no viene desarrollando una actividad económica en la que pudieran incluirse los rendimientos objeto de consulta.

En desarrollo de la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta que se establece en el artículo 99 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), el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en su artículo 75 delimita cuáles son las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta de la siguiente forma:

“1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital mobiliario.
- c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:
Los rendimientos de actividades profesionales.
Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.
Los rendimientos de actividades forestales.

Los rendimientos de las actividades empresariales previstas en el artículo 95.6.2.º de este Reglamento que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

- d) Las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, así como las derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.

2. También estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas, independientemente de su calificación:

a) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

A estos efectos, las referencias al arrendamiento se entenderán realizadas también al subarrendamiento.

b) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.

c) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

3. (...)”.

Por tanto, de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulador de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, cabe concluir que los importes que la consultante satisfaga a los contribuyentes que mediante la utilización de la aplicación informática suministran información no se encuentran dentro del ámbito de aplicación de dicho artículo, por lo que la consultante no deberá practicar retención o ingreso a cuenta alguno en relación con dichos importes, no estando por tanto sometida en relación con estos últimos a las obligaciones formales que el artículo 108 del mismo Reglamento establece para el retenedor y el obligado a ingresar a cuenta..

Lo que comunico a ustedes 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 (BOE del día 18).