

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC068881

DGT: 22-05-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1330/2018

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Delimitación. *Comisión percibida por la cesión de una aplicación informática.* Un contribuyente ha elaborado una aplicación informática musical y ha contactado con una empresa con sede en Alemania que se encargará de distribuir dicha aplicación, procediendo al abono de una comisión del importe de los servicios que la empresa alemana factura a sus clientes. Los rendimientos correspondientes a la cesión por sus autores de los derechos de explotación de las obras por ellos creadas, en cuanto rendimientos derivados de la propiedad intelectual, pueden tener para sus autores una doble calificación, rendimientos del trabajo o de actividades profesionales. Respecto a la primera, el art. 17.2 Ley 35/2006 (Ley IRPF) incluye los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación. No obstante, cuando los rendimientos supongan 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, se calificarán como rendimientos de actividades económicas. En consecuencia, las cantidades que perciba por la cesión tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, pues no parece que se desarrolle una actividad económica.

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Reglas especiales. Servicios prestados por vía electrónica. El servicio prestado por la contribuyente a favor de la entidad alemana no estará sujeto al IVA pues el medidor alemán que actúa en nombre propio no parece tener en el territorio de aplicación del impuesto ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente o, en su defecto, un domicilio o residencia habitual que fueran destinatarios de dichos servicios. Respecto de los servicios prestados por la entidad alemana a favor de los consumidores finales, éstos estarán sujetos cuando los adquirentes estuvieran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto o tuvieran en el mismo su residencia o domicilio habitual, con independencia que sean empresarios o profesionales o consumidores finales.

IAE. Tarifas. Clasificación de actividades. Actividades profesionales. Otros servicios. Profesionales diversos. Una persona física, que ha elaborado una aplicación informática musical, la cual es distribuida por otra empresa, abonándole una comisión del importe de los servicios que dicha empresa factura a sus clientes, deberá darse de alta por dicha actividad en el grupo 763 de la sección segunda del RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE) que clasifica la actividad profesional de "Programadores y analistas de informática".

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 2, 5, 17 y 99.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 95.2.b).1º y 109.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5.Uno, 11, 69.Uno.1º y Tres y 70.Uno.4º.

Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), arts. 7, 9 bis, 24 ter y Anexo I.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), Anexo II.

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Sección segunda, grupo 763.

Descripción sucinta de los hechos:

Contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ha elaborado una aplicación informática musical y que ha contactado con una empresa con sede en Alemania que será la encargada de la distribución de la citada aplicación, procediendo al abono de una comisión del importe de los servicios que la empresa alemana factura a sus clientes.

Cuestión planteada:

Si tiene que presentar alta en el correspondiente epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas. Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto en lo referente a la declaración anual como a posibles pagos trimestrales.

Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

Impuesto sobre Actividades Económicas

En relación con la descripción de las actividades realizadas por el sujeto pasivo, debe indicarse que el escrito de consulta no resulta de todo claro en orden a poder realizar una correcta clasificación dentro de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Previamente, y a efectos de la correcta clasificación de la actividad de programadores informáticos, ejercida por personas físicas, es necesario analizar si la misma debe considerarse como empresarial o profesional.

En este sentido, aunque en algunos supuestos, no resulta, "a priori", fácil establecer una clara distinción entre profesional y empresario a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, sí existen, sin embargo, ciertos elementos que permiten, vía interpretativa, llegar a conclusiones suficientemente claras en orden a una correcta aplicación del tributo en cuestión.

Así, en efecto, parece que, desde la óptica del Impuesto sobre Actividades Económicas, es profesional quien, actuando por cuenta propia, desarrolle personalmente la actividad. Igualmente parece, sin embargo, que se estaría ante un empresario a efectos del impuesto cuando la actividad se ejerza no como una manifestación de la capacidad personal, sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del sujeto pasivo.

Así, si el sujeto pasivo, persona física, realiza él directa y personalmente la actividad, se está ante una situación de profesionalidad a efectos del impuesto. Si, por el contrario, tal actividad se ejerce en el seno de una organización, tal elemento de profesionalidad, vinculado a la personalidad individual del programador, habría desaparecido, para dar paso a una clara situación empresarial.

Realizada la anterior puntualización, y a la vista del escrito de consulta, parece que realmente quien realiza la actividad de programador es una persona física, por lo cual y por la realización de la misma, deberá darse de alta en el epígrafe correspondiente de la sección segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto a la Instrucción para la aplicación de las mismas, por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Llevado esto a la concreta cuestión planteada, resulta que la consultante, persona física, que ha elaborado una aplicación informática musical, la cual es distribuida por otra empresa, abonándole una comisión del importe de los servicios que dicha empresa factura a sus clientes, deberá darse de alta por dicha actividad en el grupo 763 de la sección segunda de las Tarifas que clasifica la actividad profesional de "Programadores y analistas de informática".

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El artículo 2 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 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece que "constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

Por su parte, el artículo 5 de la LIRPF dispone que "lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española".

Por tanto, la consultante, como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributará en España en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio

de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

Los rendimientos correspondientes a la cesión por sus autores de los derechos de explotación de las obras por ellos creadas, en cuanto rendimientos derivados de la propiedad intelectual, pueden tener para sus autores una doble calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que pueden considerarse rendimientos del trabajo o de actividades profesionales.

Respecto a la primera de las posibles calificaciones que pueden tener estos rendimientos, el apartado 2 del artículo 17 de la LIRPF incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente la consideración de rendimientos del trabajo, entre los que incorpora (párrafo d) "los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación". Consideración que se complementa con lo dispuesto en el apartado 3: "No obstante, cuando los rendimientos (...) supongan 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, se calificarán como rendimientos de actividades económicas".

Siguiendo con la transcripción normativa de preceptos que pueden determinar la calificación de estos rendimientos, 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 del día 31), en adelante RIRPF, considera rendimientos profesionales los obtenidos por "los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial". Añadiendo además que "cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales".

Conforme con estas calificaciones normativas, las cantidades que perciba la consultante por la cesión del derecho a la explotación de la obra (la aplicación informática musical que ha elaborado) tendrán, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la consideración de rendimientos del trabajo, pues en el escrito de consulta no se manifiesta que se desarrolle la labor de autor como ejercicio de una actividad económica (profesional).

Por otra parte, en relación con los posibles pagos trimestrales por los que se consulta, el artículo 99.7 de la LIRPF dispone que "los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen".

En relación con los obligados al pago fraccionado, el artículo 109 del RIRPF dispone:

"1. 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.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

(...).

5. A efectos de lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, en caso de inicio de la actividad se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado."

Por tanto, si la consultante estuviera obligada a realizar pagos fraccionados, esta obligación deberá realizarla en el modelo 130 (previsto para pagos fraccionados de actividades económicas en estimación directa) y se efectuará en los términos previstos en los artículos 110 (Importe del fraccionamiento) y 111 (Declaración e ingreso) del RIRPF.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- La consultante es una persona física que ha desarrollado una aplicación informática musical que distribuye a través de una empresa establecida en Alemania que la comercializa, a su vez, en nombre propio y para consumidores finales, percibiendo de la consultante una comisión sobre las ventas de la aplicación efectuadas por la entidad alemana.

Consulta acerca de la tributación de las operaciones por ella efectuadas.

Segundo.- 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.”

Por otra parte, el artículo 5 de la Ley del impuesto señala que:

“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.

(...).

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”

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.

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.

(...).”

El artículo 11 de la Ley del impuesto define las prestaciones de servicios 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.”

De acuerdo con lo anterior, la consultante tendrá, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones por ella efectuadas tendrán la consideración de prestaciones de servicios que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Tercero.- A efectos de determinar el lugar de realización tanto de los servicios prestados por la consultante debe en primer lugar analizarse la naturaleza de los mismos.

El artículo 69. Tres de la Ley 37/1992 define los servicios prestados vía electrónica como “aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”

El concepto de servicios prestados por vía electrónica es un concepto comunitario que debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto tanto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema

común del Impuesto sobre el Valor Añadido como lo dispuesto en el Reglamento de ejecución número 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

De acuerdo con el Anexo II, apartado 2), de la Directiva del impuesto tienen la consideración de servicios prestados vía electrónica el “suministro de programas y su actualización”.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 7 del Reglamento 282/2011, señala que:

“1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

2. El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:

a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;

(...).

f) los servicios enumerados en el anexo I.”

Adicionalmente, el Anexo I del Reglamento 282/2011 especifica, a título de ejemplo, los servicios que son considerados como suministros de programas y su actualización a los que hace referencia el Anexo II de la Directiva del impuesto:

Punto 2 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

“a) acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones;

b) programas para bloquear la descarga de banners publicitarios;

c) descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras;

d) instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web;

e) instalación en línea de cortafuegos.”

De acuerdo con todo lo anterior y asumiendo, como parece inferirse de la consulta, que la aplicación informática desarrollada por la consultante será objeto de descarga por los consumidores finales desde algún tipo de plataforma propiedad de la entidad alemana, los servicios prestados tanto por la consultante como la entidad alemana en las condiciones señaladas, deben ser calificados como servicios prestados vía electrónica.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el apartado dos del artículo 11 de la Ley 37/1992 dispone que:

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

(...).

15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

(...).”

Así, cuando la entidad alemana que media en la venta de la aplicación informática actúe ante los adquirentes en su propio nombre, se entenderá que la misma ha recibido y prestado, por sí misma, los servicios en cuestión, como parece ocurrir en el supuesto objeto de consulta.

A este respecto, el artículo 9 bis del Reglamento 282/2011 introducido por el Reglamento de ejecución número 1042/2011, de 7 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) no 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios establece que:

“1. A efectos del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes.

Para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo, deberán cumplirse las siguientes condiciones:

- a) la factura emitida o facilitada o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica deberá indicar con precisión cuáles son tales servicios y el prestador de estos servicios;
- b) el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónico y el prestador de estos servicios.

A efectos del presente apartado, un sujeto pasivo que, respecto a la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios.”.

Cuarto.- Respecto del lugar de realización de dichos servicios, debe señalarse que las reglas de localización de las prestaciones de servicios vía electrónica se contienen en los artículos 69.Uno.1º y 70.Uno.4º de la Ley 37/1992, señalando el primero de ellos que:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.”.

Por su parte, el artículo 70.Uno.4º de la Ley del impuesto señala que:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...).

4.º Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.”.

El artículo 70.Uno.4º de la Ley 37/1992, antes reproducido, es trasposición de la regla de localización contenida en el artículo 58 de la Directiva del impuesto.

De acuerdo con lo anterior, el servicio prestado por la consultante a favor de la entidad alemana no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido pues el medidor alemán que actúa en nombre propio no parece tener en el territorio de aplicación del impuesto ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente o, en su defecto, un domicilio o residencia habitual que fueran destinatarios de dichos servicios.

Respecto de los servicios prestados por la entidad alemana a favor de los consumidores finales, éstos estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando los adquirentes estuvieran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto o tuvieran en el mismo su residencia o domicilio habitual, con independencia que sean empresarios o profesionales o consumidores finales.

Por último, a los efectos de determinar el lugar donde se encuentran establecidos los consumidores finales debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 24 ter del Reglamento 282/2011 introducido por el Reglamento 1042/2011 que establece que:

“A efectos del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE, en el caso de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo:

a) a través de su línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar de instalación de la línea fija terrestre;

b) a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios;

c) para los que sea necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o, si ese lugar no se conociera, en el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada en ese lugar;

d) en circunstancias distintas de las mencionadas en los artículos 24 bis y en las letras a), b) y c) del presente artículo, se presumirá que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 septies del presente Reglamento.”.

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.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública