

SUMARIO:

IAE. Tarifas. Clasificación de actividades. Actividades empresariales. Servicios prestados a empresas. Servicios culturales y recreativos. Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares. Influencer. Una persona ejerce la actividad de «influencer» mediante la publicación de vídeos y fotografías realizadas por ella misma de contenido diverso en una plataforma, recibiendo por ello una retribución económica de una empresa domiciliada en el Reino Unido, no percibiendo ingresos por publicidad. Por las actividades efectuadas, consistentes en la realización de fotografías y vídeos para su posterior publicación en la plataforma, con la finalidad de obtener ingresos de la plataforma a través de las suscripciones mensuales de los clientes a su contenido o bien a través de la realización de fotografías y vídeos de contenido personalizado dentro de la misma plataforma, deberá darse de alta en el Epígrafe 961.1 «Producción de películas cinematográficas (incluso vídeos)» de la Secc. 1.ª de las Tarifas, que faculta para la venta, reproducción y alquiler de las películas producidas (incluso vídeos), comprendiendo cualquier actividad relacionada con la producción y en el Epígrafe 973.1 «Servicios fotográficos» de la Secc. 1.ª de las Tarifas, que comprende según su nota adjunta «la producción de retratos fotográficos, y la producción de fotografías comerciales, los servicios de fotografía técnica, los servicios de revelado, impresión y ampliación de fotografías, así como los servicios combinados de vídeo y fotografía».

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Publicidad. Esta influencer presta servicios de publicidad a un empresario establecido en un tercer país (Reino Unido) por lo que dichos servicios, aplicando la regla general de localización de servicios anteriormente citada, estarán no sujetos IVA. Los servicios de publicidad realizados por la influencer, se mencionan expresamente en el art.69. Dos.c) Ley IVA, por lo que se encuentran entre los incluidos en el art. 70.Dos Ley IVA . Este Centro directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente, de conformidad con las SSTJUE de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08 (NFJ031653) y de 15 de abril de 2021, asunto C-593/19 (NFJ081601) y SSTS de 16 de diciembre de 2019, recurso n.º 6477/2018 (NFJ075742) y de 17 de diciembre de 2019, recurso n.º 6274/2018 (NFJ075746). La regla de uso y explotación efectiva prevista en el art.70.Dos Ley IVA resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que cualquiera de dichas destinatarias realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no. Dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Por tanto, la sociedad del Reino Unido a la que preste sus servicios esta influencer podrá acordar con la misma el cumplimiento material de la obligación de expedir sus facturas por parte de aquélla, con independencia de los medios empleados, bien sea en papel o por medios electrónicos, y siempre que se cumplan los requisitos señalados en la Ley 37/1992 y el Reglamento de facturación.

IRPF. Retenciones. Ingresos a cuenta. En general. Obligación de retener. Partiendo de la hipótesis de que la plataforma británica que satisface las rentas a esta persona no opera en España con establecimiento permanente ni realiza actividad económica sin establecimiento permanente, como el pagador de los rendimientos (plataforma residente en el Reino Unido que no opera en España con establecimiento permanente ni realiza actividad económica en territorio español sin establecimiento permanente) no se encuentra entre los obligados a retener a cuenta del Impuesto, no nacerá la obligación de practicar retención a cuenta del IRPF sobre los mismos.

PRECEPTOS:

RDLeg. 1775/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc. 1.^a, Epígrafes 961.1 y 973.1 e Instrucción, reglas 2, 3, 4 y 8.

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

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 69, 70, 72 y 164.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 74 a 79.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante ejerce la actividad de "influencer" mediante la publicación de vídeos y fotografías realizadas por ella misma de contenido diverso en una plataforma, recibiendo por ello una retribución económica de una empresa domiciliada en el Reino Unido, no percibiendo ingresos por publicidad.

Cuestión planteada:

1.^a Epígrafe del IAE en qué debe darse de alta.

2.^a Tributación en el IVA de los servicios prestados.

3.^a Si la empresa pagadora está obligada a practicar retención a cuenta por los ingresos percibidos por la consultante.

Contestación:

1.- Impuesto sobre Actividades Económicas.

El Impuesto sobre Actividades Económicas 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, y en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del citado impuesto.

La regla 2.^a de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas establece 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."

En los apartados 2 y 3 de la regla 3.^a de la Instrucción se dispone que:

"2. Tienen la consideración de actividades empresariales, a efectos de este Impuesto, las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la sección 1.^a de las Tarifas.

3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2.^a de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria ejerza una actividad clasificada en la sección 2.^a de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.^a de aquéllas."

La regla 4.^a.1 de la citada Instrucción establece 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 último, la regla 8.^a de la Instrucción establece lo siguiente respecto de aquellas actividades que no se hallan especificadas en las Tarifas:

"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."

De acuerdo con lo establecido en los apartados 2 y 3 de la regla 3ª, para ser considerado como actividad profesional tiene que estar clasificada en la sección 2ª, así como para ser considerada como actividad empresarial tiene que estar clasificada en la sección 1ª.

En este caso, la producción de vídeos y la prestación de servicios fotográficos están clasificadas únicamente en la sección 1ª, por lo que las actividades realizadas por la consultante, aun cuando sean realizadas por una persona física por cuenta propia y a título individual, a efectos de la clasificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas no se consideran actividades profesionales, sino que se consideran actividades empresariales.

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, y según los datos aportados, la consultante, por las actividades efectuadas, consistentes en la realización de fotografías y vídeos para su posterior publicación en la plataforma, con la finalidad de obtener ingresos de la plataforma a través de las suscripciones mensuales de los clientes a su contenido o bien a través de la realización de fotografías y vídeos de contenido personalizado dentro de la misma plataforma, deberá darse de alta en las siguientes rúbricas de las Tarifas:

-En el epígrafe 961.1 “Producción de películas cinematográficas (incluso vídeos)” de la sección primera de las Tarifas, que faculta para la venta, reproducción y alquiler de las películas producidas (incluso vídeos), comprendiendo cualquier actividad relacionada con la producción.

-En el epígrafe 973.1 “Servicios fotográficos” de la sección primera de las Tarifas, que comprende según su nota adjunta “la producción de retratos fotográficos, y la producción de fotografías comerciales, los servicios de fotografía técnica, los servicios de revelado, impresión y ampliación de fotografías, así como los servicios combinados de vídeo y fotografía”.

Esta clasificación se efectúa en aplicación de la regla 8ª de la Instrucción, que permite clasificar, provisionalmente, aquellas actividades que no se hallan especificadas en las Tarifas del impuesto.

2.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- El artículo 69.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) dispone lo siguiente:

“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:

1º. 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.

2º. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.”.

De acuerdo con lo anterior, los servicios de publicidad prestados por una influencer establecida en la Península se localizarán en el territorio de aplicación del Impuesto español y están sujetos al Impuesto en dicho territorio cuando el destinatario de tales servicios esté establecido en el citado territorio.

Por el contrario, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido español los servicios de publicidad prestados por una influencer establecida en la Península a un destinatario que sea empresario o profesional actuando como tal y que esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

Del escrito de consulta resulta que la consultante presta servicios de publicidad a un empresario establecido en un tercer país (Reino Unido) por lo que dichos servicios, aplicando la regla general de localización de servicios anteriormente citada, estarán no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo.- No obstante lo anterior, el artículo 70, apartado dos, de la Ley 37/1992, con la nueva redacción dada por el artículo 68 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE de 31 de diciembre), establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto y dispone lo siguiente:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

- 1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- 2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- 3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.
- 4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.”.

A estos efectos, los servicios de publicidad objeto de consulta, se mencionan expresamente en el artículo 69, apartado Dos, letra c) de la Ley del Impuesto por lo que se encuentran entre los incluidos en el referido artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

Este Centro directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), manifestado en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl.

En esencia, dichos requisitos son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión o televisión o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito deberá valorarse de forma individualizada de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que, de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su reciente sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-593-19, SK Telecom, ha señalado respecto a la aplicación de dicha cláusula lo siguiente:

“43 Habida cuenta del tenor del artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva y de su ubicación en la subsección 10, titulada «Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición», de la sección 3 del capítulo 3 del título V de la misma Directiva, procede considerar que la facultad que ofrece esta disposición no solo se inscribe en el contexto de la prevención de distorsiones de la competencia, sino que también pretende evitar los casos de doble imposición y de no imposición.

44 De ello se deduce que los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de la referida Directiva cuando tal uso tenga como único efecto paliar una situación de no imposición en el seno de la Unión, lo que, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, era el caso de los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal.

45 En segundo lugar, como señaló el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, debe precisarse que, a efectos de la aplicación de esta disposición, los eventuales casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia han de apreciarse en función del tratamiento fiscal dispensado a los servicios en cuestión en los Estados miembros, sin que proceda tener en cuenta el régimen fiscal al que están sometidos dichos servicios en el país tercero de que se trate.”.

De acuerdo con dicha sentencia la aplicación de la cláusula de uso y explotación efectiva es independiente del régimen fiscal establecido en el tercer Estado.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

Por otra parte, la Comisión Europea se ha pronunciado sobre la interpretación y aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado. Estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo y considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo en sus sentencias de 16 de diciembre de 2019, número 1782/2019 (Rec. 6477/2018), y de 17 de diciembre de 2019, número 1817/2019 (Rec. 6274/2018), en las que se analiza la sujeción al Impuesto de determinados servicios prestados a favor de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad por aplicación de la regla de uso y disfrute contenida en el artículo 70.Dos de la Ley, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, concluye que la regla de uso y explotación efectivos prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En todo caso, debe hacerse referencia a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-2017), en la que se analiza el lugar de realización de una prestación de servicios publicitarios por parte de una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a entidades no establecidas en la Comunidad, en la que el TEAC mantiene los fundamentos y criterios recogidos en contestaciones vinculantes de este Centro directivo, como la de 28 de febrero de 2013, número V0629-13, de tal forma que la interpretación del artículo 70.Dos de la Ley debe realizarse de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, de conformidad con lo señalado en la referida sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl en la que estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).

En la referida sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea puso de manifiesto lo siguiente:

“38 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada lo siguiente:

- En materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad, el lugar de la prestación se fija, en principio, conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en el domicilio del destinatario. Sin embargo, los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva y, como excepción a dicho principio, fijar el lugar de la prestación de servicios de que se trata en el interior del Estado miembro.

- Si se recurre a la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata; esto sucede, en materia de prestaciones de publicidad, cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata”.

Con base en lo anterior, el TEAC concluye lo siguiente en su resolución:

“El TJUE, por tanto, establece claramente que en prestaciones de servicios de publicidad, el país en el que se realiza la utilización y explotación efectivas es aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios, con independencia de que esa utilización la haga el destinatario inicial de la operación, o el destinatario ulterior en la cadena.

(...).”.

En consecuencia, la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que cualquiera de dichas destinatarias realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no.

A estos efectos, debe señalarse que dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Tercero.- Según el artículo 164.Uno.3º de la Ley 37/1992, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad.

El desarrollo de las obligaciones de facturación se efectúa en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), que en su artículo 2 dispone lo siguiente:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, la consultante deberá emitir factura repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando, aplicando lo dispuesto en el apartado Segundo de esta contestación, los servicios se entiendan localizados en territorio de aplicación del Impuesto.

Esta obligación de expedir factura y copia se exigirá también en los casos, como el referido en el escrito de consulta, donde la operación pueda entenderse realizada fuera de la Comunidad y no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tal como establece el apartado 3 del citado artículo 2 del Reglamento de facturación:

“3. La obligación de expedir factura a que se refieren los apartados anteriores, se ajustará a las normas establecidas en este Reglamento, en los siguientes supuestos:

a) Para las operaciones a las que resulten aplicables los regímenes especiales a que se refiere el capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto, cuando sea el Reino de España el Estado miembro de identificación.

b) Para las operaciones distintas de las señaladas en la letra a) anterior cuando:

(...)

b') El proveedor o prestador esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, a partir del cual se efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios y dicha entrega o prestación, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, en los siguientes supuestos:

(...)

b'') Cuando la operación se entienda realizada fuera de la Comunidad.”.

Por otra parte, el apartado dos del referido artículo 164 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

“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.”.

En particular, el artículo 5 del mencionado Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación regula el cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero, disponiendo 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.

(...).”.

De acuerdo con lo expuesto, la sociedad del Reino Unido a la que preste sus servicios la consultante podrá acordar con la misma el cumplimiento material de la obligación de expedir sus facturas por parte de aquélla, con independencia de los medios empleados, bien sea en papel o por medios electrónicos, y siempre que se cumplan los requisitos señalados en la Ley 37/1992 y el Reglamento de facturación, previamente reproducidos.

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

La presente contestación se formula partiendo de la hipótesis de que la plataforma británica que satisface las rentas a la consultante no opera en España con establecimiento permanente ni realiza actividad económica sin establecimiento permanente.

Las normas generales de la obligación de retener o de ingresar a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas están establecidas en los artículos 74 a 79 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-.

En el primer párrafo del apartado 1 artículo 74 del RIRPF se establece la regla básica para la práctica de las retenciones o ingresos a cuentas, disponiendo:

“1. Las personas o entidades contempladas en el artículo 76 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 75, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.”

De este precepto se derivan las siguientes conclusiones:

1ª Para ser obligado a retener a cuenta del IRPF, el retenedor debe estar incluido en el artículo 76 del Reglamento del Impuesto.

2ª Solamente habrá que retener cuando se abonen rentas incluidas en el artículo 75 del mencionado Reglamento.

3ª Las retenciones se determinarán de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto.

Por tanto, lo primero que se debe analizar es si, en el caso planteado, el pagador de las rentas obtenidas por la consultante está entre los obligados a retener o ingresar a cuenta, para ello se deberá acudir al artículo 76 del RIRPF, que establece:

“1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No se considerará que una persona o entidad satisface rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago.

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

No tienen la consideración de operaciones de simple mediación de pago las que se especifican a continuación. En consecuencia, las personas y entidades antes señaladas estarán obligadas a retener e ingresar en los siguientes supuestos:

1.º Cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.

2.º Cuando satisfagan a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social.

3.º Cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina, retribución por el servicio u otros similares.

4.º Tratándose de cooperativas agrarias, cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios.”

En el caso planteado, como el pagador de los rendimientos (plataforma residente en el Reino Unido que no opera en España con establecimiento permanente ni realiza actividad económica en territorio español sin establecimiento permanente) no se encuentra entre los obligados a retener a cuenta del Impuesto, no nacerá la obligación de practicar retención a cuenta del IRPF sobre los mismos.

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 web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.