

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2563-23
Órgano	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha salida	26/09/2023
Normativa	Ley 37/1992. Ley 35/2006
Descripción de hechos	Indica el consultante que es autónomo (epígrafes 3552, 9611, 4761, 861) y que, entre otras actividades, escribe novelas que vende a través de una plataforma de descargas. La empresa que gestiona la plataforma le ingresa en cuenta las regalías correspondientes por las ventas efectuadas en ese mes.
Cuestión planteada	- Sujeción al IVA y obligaciones de facturación. - Calificación en el IRPF de estos rendimientos de la propiedad intelectual.

Contestación completa

Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- El consultante se dedica a escribir libros que publica a través de una plataforma digital. La plataforma digital ingresa al consultante los rendimientos correspondientes a las ventas efectuadas durante un mes una vez descontados los correspondientes gastos.

Se cuestiona la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido por los rendimientos cobrados y las obligaciones de facturación del consultante.

Segundo.- De conformidad con el artículo 4.Uno 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."

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.

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.

(...).".

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."

En base a lo anterior, el consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones efectuadas deben ser calificadas como prestaciones de servicios que

estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Tercero.- De conformidad con el escrito de consulta, el consultante se dedica a la venta de libros a través de una plataforma de internet.

Define el artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992 los servicios prestados por 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 de la Unión que debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto tanto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo (DO L 347 de 11 de diciembre), 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, apartados 2), 3) y 4), de la Directiva del impuesto tienen la consideración de servicios prestados vía electrónica:

- “2) Suministro de programas y su actualización;
- 3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;
- 4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;”.

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:

(...)

d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;

(...)

f) los servicios enumerados en el anexo I.

(...).”.

En desarrollo de lo anterior, el Anexo I del Reglamento 282/2011 señala que entre los servicios que deben entenderse comprendidos dentro del apartado 3) del Anexo II de la Directiva del impuesto los siguientes:

3) Punto 3 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

(...)

c) contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas;

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, el servicio prestado por el consultante consistente elaborar libros electrónicos para su comercialización a través de una plataforma de internet tendría la consideración de un servicio prestado por vía electrónica.

Cuarto.- Del escrito de consulta resulta que el servicio prestado por vía electrónica se suministra a través de una plataforma en línea.

En este sentido y adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el apartado dos del artículo 11 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“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 plataforma en línea que facilita la distribución de los libros 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.

En efecto, 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) 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios establece una presunción que, a falta de otros elementos de prueba, parece aplicable al supuesto objeto de consulta:

“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.

2. Se aplicará asimismo el apartado 1 cuando los servicios telefónicos prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP), se presten a través de una red de telecomunicaciones, una interfaz o un portal como un mercado de aplicaciones y en las mismas condiciones que las establecidas en dicho apartado.

3. Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará a los sujetos pasivos que se encarguen solamente del procesamiento de los pagos relativos a servicios prestados por vía electrónica o a servicios telefónicos prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP), y que no participen en la prestación de esos servicios telefónicos o prestados por vía electrónica.”.

La aplicación de esta presunción acaba de ser objeto de aclaración por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 28 de febrero de 2023, asunto C-695/20, Fenix Internacional, Ltd. En dicha sentencia el Tribunal se cuestiona si el artículo 9 bis del Reglamento 282/2011 es nulo por modificar o ampliar el contenido de la Directiva 2006/122/CE.

Las conclusiones del Tribunal en relación con dicho artículo son concluyentes:

“70 Por lo tanto, la presunción que figura en el artículo 9 bis, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no modifica la naturaleza de la establecida en el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, sino que se limita a concretarla, integrándola plenamente, en el contexto específico de los servicios prestados por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones.

(...)

75 A continuación, por lo que respecta al párrafo segundo del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, procede señalar que, según dicha disposición, deben cumplirse dos condiciones «para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo». Por un lado, la factura emitida 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. Por otro lado, el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónica y el prestador de estos servicios.

(...)

80 Por último, en cuanto al párrafo tercero del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, debe recordarse que, a tenor del mismo, «a efectos [de este] 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».

81 De dicho párrafo tercero se infiere, pues, que, cuando el sujeto pasivo se halla en uno de los tres supuestos mencionados, la presunción del párrafo primero del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no puede ser destruida, de suerte que no admite prueba en contrario. Dicho de otro modo, en los casos de servicios prestados 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 siempre que el sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio, pero por cuenta del prestador de dichos servicios y que, por tanto, dicho sujeto pasivo es el prestador de los referidos servicios, si autoriza el cargo al cliente o la prestación de esos mismos servicios, o fija los términos y las condiciones generales de la prestación en cuestión.”.

La presunción contenida en el artículo 9 bis del referido Reglamento 282/2011 respecto del supuesto objeto de consulta, será de aplicación cuando se den las circunstancias señaladas en el mismo que imposibiliten al prestador del servicio electrónico que se sirve de la plataforma, el conocimiento de la información necesaria referente al adquirente que posibilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias como sujeto pasivo respecto de dicha transacción.

Además, como ha señalado el Tribunal de Justicia en el apartado 81 de dicha sentencia, si la plataforma autoriza el cargo al cliente, la prestación de esos servicios o fija las condiciones generales de la prestación, se entenderá que actúa en nombre propio.

En estas circunstancias, y para el caso objeto de consulta, parece poder concluirse que será la plataforma quien preste el servicio electrónico del suministro del libro en nombre propio y tendrá, en tal caso, la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los destinatarios del servicio.

Quinto.- Por su parte, en relación con el lugar de realización de los servicios objeto de consulta, el artículo 69.Uno de la Ley del Impuesto dispone 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.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, los servicios objeto de consulta se entienden realizados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario del servicio sea un empresario o profesional actuando como tal y tenga en dicho ámbito espacial la sede de actividad económica o cuente en el mismo con un establecimiento permanente o, en su defecto, su residencia o domicilio habitual siempre que los servicios en cuestión tengan por destinatarios a esa sede, establecimiento, residencia o domicilio.

De la escueta información aportada se deduce que la entidad destinataria del servicio es un empresario o profesional que actúa como tal y que no se encuentra establecida en territorio de aplicación del Impuesto ni cuenta con un establecimiento permanente en dicho territorio. En conclusión, se deduce que los servicios prestados por el consultante están referidos y tienen por destinataria la sede del cliente localizado en Estados Unidos, por lo que no se encontrarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido

Sexto.- 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, el consultante deberá emitir factura repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando, aplicando lo dispuesto en el apartado quinto 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 plataforma a la que preste sus servicios el consultante podrá acordar con este el cumplimiento material de la obligación de expedir sus facturas, 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.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El apartado 2 del artículo 17 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), 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”.

Por otra parte, 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), 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, la autopublicación de un libro por su creador (ya sea en formato electrónico o en papel, o ambos) comportar que los rendimientos que pudiera obtener por su venta tengan la calificación, a efectos del IRPF, de rendimientos de actividades económicas (empresariales).

Para que los rendimientos que pueda percibir el consultante de una plataforma de descargas por los derechos de autor correspondientes a los libros de su creación que se vendan a través de la plataforma tuvieran la calificación de rendimientos del trabajo —en aplicación de lo establecido en el artículo 17.2.d) de la Ley del Impuesto— resultaría necesario que la publicación del libro se realizaría por un tercero a quien se le cedieran los derechos de explotación de la obra, salvo que la labor de autor se hubiera venido realizando en el ejercicio de una actividad económica (profesional), en cuyo caso la remuneración por la cesión de derechos tendría la consideración de rendimientos de actividades profesionales.

Lo que comunico a usted 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).