

Consulta vinculante V0545-22

Dirección General de Tributos · SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha de salida: 18/03/2022

Normativa: LIRPF, 35/2006, Art. 99.

LIVA, 37/1992, Arts. 4, 5, 69, 70.

RIRPF, RD 439/2007, Arts. 74, 75, 76.

Descripción de hechos

La consultante (propietaria en un 50% y administradora única de una sociedad dedicada a prestar servicios a empresas en el extranjero), a petición de una de estas empresas, va a prestar un servicio, por cuenta propia, en las oficinas de esa empresa en Estados Unidos, la cual, según indica la consultante, es una empresa que no está representada en Europa. La consultante añade que entiende que tendría que darse de alta en el grupo 824 "Formación y Perfeccionamiento Profesional".

Cuestión planteada

IVA: Si dicha prestación de servicios se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. IRPF: Si los rendimientos que perciba por dicha prestación de servicios están sujetos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contestación completa

1.- Impuesto sobre el Valor Añadido. Primero.- La consultante es administradora única de una entidad mercantil que presta servicios a otras empresas establecidas fuera del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, va a prestar un servicio, por cuenta propia, a una empresa con sede en Estados Unidos. Entiende la consultante que tendría que darse de alta en el epígrafe de "Formación y Perfeccionamiento Profesional". Se pregunta si dicha prestación de servicios se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Segundo.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.". El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.". Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: "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. (...).". En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "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. 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.". Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la persona física consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que se realicen a título oneroso. Tercero.- Por otra parte, según se manifiesta en el escrito de la consulta, los destinatarios de los servicios de formación no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que los mismos se van a prestar presencialmente en las oficinas de una empresa situada en Estados Unidos. A efectos de determinar el lugar de realización de los servicios, las reglas relativas al hecho imponible prestaciones de servicios se encuentran reguladas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley del Impuesto estableciendo el artículo 69, en su apartado uno, 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: 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. 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. (...)". Por otra parte, dentro de las reglas especiales de localización, el artículo 70.Uno.3º de la Ley del Impuesto establece que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: "3º. El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.". Por su parte, el número 7º del mismo artículo 70.Uno de la Ley dispone que también se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: "7º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal: (...) c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.". De acuerdo con lo anterior y, en particular, en lo que se refiere al lugar de realización de los servicios prestados por la consultante, dado que el destinatario de los servicios es un empresario o profesional actuando como tal y no radica en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su actividad económica, ni tiene 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; en estas circunstancias, los servicios prestados no se entenderán localizados en el territorio de aplicación del impuesto y en consecuencia no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por otra parte, no se trata de eventos ni manifestaciones educativas que se vayan a tener lugar efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que no procede la aplicación de las reglas 3ª y 7ª de apartado Uno del artículo 70 de la Ley. Cuarto.- 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.”. En este sentido, el artículo 69.Dos, letra d) de la Ley 37/1992, incluye entre los servicios a los que es de aplicación el artículo 70.Dos del mismo texto legal a los servicios de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares. No obstante, de la escueta información contenida en su escrito de consulta, los servicios que se prestan no parece que consistan en los previstos en la referida letra d) o en alguna de las restantes categorías de las letras a) a l) del referido artículo 69.Dos de la Ley 37/1992. En estas circunstancias los servicios objeto de consulta no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y no sería de aplicación lo establecido en el artículo 70.Dos de la Ley del Impuesto, anteriormente transcrito. 2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se encuentra regulada en los artículos 99 a 101 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 de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y su desarrollo reglamentario, artículos 74 y siguientes del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF. Los artículos 74, 75 y 76 del RIRPF establecen: “Artículo 74. Obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 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. (...)”. “Artículo 75. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. 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 siguientes ganancias patrimoniales: (...)”. “Artículo 76. Obligados a retener o ingresar a cuenta. 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. (...)”. Por

tanto, además de tratarse de una renta sujeta a retención a cuenta del IRPF (como lo son los rendimientos de actividades económicas profesionales), la práctica de las retenciones exige la existencia de un obligado a retener. En relación con este segundo requisito, de acuerdo con el citado artículo 76.1 del RIRPF, letras c) y d), las personas jurídicas no residentes en territorio español estarán obligadas a practicar retención a cuenta del IRPF solamente cuando: - Operen en territorio español mediante establecimiento permanente. - Operen en territorio español 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 (rentas que se deriven de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente). 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.

Copia de cortesía de España Abogados. Reproduce el texto publicado por la Dirección General de Tributos en su base de doctrina tributaria. El documento oficial es el de la DGT: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0545-22 . Las contestaciones a consultas tributarias escritas vinculan a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (art. 89.1 de la Ley 58/2003); para el obligado tributario tienen carácter informativo y no son recurribles (art. 89.4).