

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1417-20
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	14/05/2020
NORMATIVA	Ley 37/1992. Ley 35/2006
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante tiene como actividad la prestación de servicios de marketing y publicidad, consistente en la venta de campañas de marketing a empresas que ofrecen sus productos o servicios a través de las denominadas redes sociales (Instagram, Facebook, Youtube, Blogs, etc.), así como la selección, gestión y soporte de los "creadores de contenido digital" que toman parte de ellas creando fotografías y/o vídeos así como cualquier otro recurso audiovisual que pueda requerírseles y para que, bien en sus perfiles personales en dichas redes sociales, bien en los de la marca o un tercero, promuevan y recomienden la marca y/o el consumo de los productos/servicios de los clientes de la entidad consultante.
CUESTION-PLANTEADA	Tributación en el IVA de los servicios que le prestan los denominados "creadores de contenido digital" y retención a cuenta del IRPF aplicable.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Impuesto sobre el Valor Añadido</p> <p>El artículo 4 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>Por su parte, los apartados uno y dos del artículo 5 de la misma Ley disponen lo siguiente:</p> <p>"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.</p>

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

(...).”.

De la descripción de hechos aportada en el escrito de consulta, no se tiene constancia acerca de si los denominados “Creadores de Contenido digital” a que se refiere ese escrito realizan actividad empresarial o profesional alguna. No obstante, parece deducirse que dichos “Creadores de Contenido digital” van a prestar determinados servicios a favor de la entidad consultante percibiendo una contraprestación por ellos.

Al respecto debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que una persona física presta servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado aunque sea de forma ocasional.

Así se ha manifestado por este Centro directivo en, entre otras, la contestación vinculante de 21 de mayo de 2012, número V1102-12, en la que se señaló que no puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

No obstante, dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional.

De acuerdo con todo lo anterior, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la prestación de servicios realizada por los denominados “Creadores de Contenido digital” que se refiere el escrito de consulta para la entidad consultante, en particular, cuando dichos “Creadores de Contenido digital” tengan intención de intervenir en la producción de bienes y servicios, lo que determinará la realización de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En dichas circunstancias, dichos “Creadores de Contenido digital” deberán repercutir el Impuesto al tipo impositivo general del 21 por ciento, con ocasión de la prestación de sus servicios a título oneroso a la entidad consultante y deberían cumplir con las obligaciones que el artículo 164.Uno de la Ley 37/1992 establece para el sujeto pasivo.

En este sentido, el referido artículo 164.Uno de la Ley del Impuesto dispone que:

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

- 1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.
- 2º. Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- 3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.
- 4º. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.
- 5º. Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas y, en particular, una declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.
- 6º. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

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

En los supuestos del artículo 13, número 2º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

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

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Entendiendo que los “creadores de contenido digital” se corresponden con los coloquialmente denominados “influencers”, personas físicas que operan en internet a través de redes sociales marcando tendencias que inciden en el consumo, por lo que las marcas comerciales están interesadas en publicitarse a través de ellos, se plantea por la consultante el porcentaje de retención aplicable sobre los rendimientos que esta satisfaga a aquellos por los encargos que le haga en el ámbito de esa actividad de “influencer”.

El artículo 27.1 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), define los rendimientos del trabajo como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

Por su parte, el artículo 27.1 de la misma ley define los rendimientos de actividades económicas económicas de la siguiente forma:

“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente 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.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

(...).”

Conforme con ambas definiciones, procede calificar como rendimientos de actividad económica —profesional— los obtenidos por los “influencers” en el desarrollo de su actividad independiente como creativos o marcadores de tendencias en redes sociales a través de internet.

La calificación anterior comportará el sometimiento a retención de los rendimientos que un obligado a retener pueda satisfacerles en el ejercicio de esa actividad profesional (conforme al artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, publicado en el BOE del día 31), practicándose esta según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 95 del mismo Reglamento:

“Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

(...).

Estos porcentajes se dividirán por dos cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto”.

Ahora bien, lo hasta aquí expuesto sobre el tipo de retención aplicable debe matizarse respecto a los rendimientos que la consultante pudiera satisfacer a los “influencers por la cesión por estos de derechos de imagen, pues en tal caso el sometimiento a retención de los importes que aquella les satisficiese en la parte que efectivamente se correspondiera con esa cesión ya no lo sería como rendimientos de la actividad profesional desarrollada, sino que estarían sometidos a retención —con independencia de su calificación, que mantendría la de rendimientos de actividad profesional— como rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, lo que comportaría la sujeción de esta parte al tipo del 24 por ciento, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 101.10 de la Ley del Impuesto —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)— y 75.2.b) y 101.1 de su Reglamento.

Respecto a la diferenciación económica entre las contraprestaciones a satisfacer a los “influencers” por su labor creativa (o marcadora de tendencias) y por la cesión de derechos de imagen, se trata de un asunto al margen de la función interpretativa de la normativa tributaria que corresponde a este Centro, por lo que no procede realizar pronunciamiento alguno sobre este aspecto.

Lo que comunico a ustedes con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).