

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0839-22 de 20 de Abril de

2022

Normativa

IVA 37/1992, arts. 20.uno.3º, 90, 91.

RD 1619/2012, arts. 2, 3.

RIRPF RD 439/2007, arts. 74, 75, 76, 95.2

TAINSAE RDLeg 1175/1990, Tarifas

Resumen

Cuestión

1ª Epígrafe del IAE en qué debe darse alta.

2ª Tributación en el IVA.

3ª Si las facturas que emite a clientes personas físicas deben llevar retención a cuenta del IRPF.

Descripción

La consultante, titulada en psicología, desempeña servicios profesionales de carácter terapéutico (asesoramiento, psico-educación, acompañamiento) con pacientes que consultan en el marco de la sexología clínica y terapia de parejas en un centro privado, estando colegiada en el Colegio Oficial de Psicólogos de Cataluña.

Contestación

1ª Impuesto sobre Actividades Económicas.

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) 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.

En el apartado 1 del artículo 78 del TRLRHL se establece que “El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto.”.

El apartado 1 del artículo 79 del TRLRHL dispone que “Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga 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.”.

El artículo 83 del TRLRHL regula el sujeto pasivo del impuesto, estableciendo que:

“Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.’.

La regla 3ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, determina en sus apartados 2 y 3 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 35.4 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 8ª de la Instrucción establece:

“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.”.

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, si la actividad de sexología clínica y terapia de parejas ejercida por el consultante se entiende comprendida en uno de los campos de la psicología clínica, y sí, además, los títulos universitarios le habilitan para el ejercicio de la profesión de psicología, se pueden dar las siguientes circunstancias, a efectos de la clasificación de la actividad:

a) Que los psicólogos realicen su trabajo exclusivamente para una sociedad y sea esta la que ejerza la actividad directamente y por cuenta propia frente a los clientes, prestando a estos los servicios de psicología; en este caso será la sociedad el sujeto pasivo del Impuesto, debiendo figurar dada de alta en el

epígrafe 942.9 de la sección 1ª de las Tarifas, "Otros servicios sanitarios sin internado, no clasificados en este grupo".

b) Que los psicólogos actúen entre sí en régimen de sociedad pero realicen ellos la actividad de psicología directamente y por cuenta propia frente a los clientes a los que prestan sus servicios; en este caso, cada uno de los psicólogos será sujeto pasivo del Impuesto sin que la sociedad tenga tal condición, por lo cual deberán figurar dados de alta en el grupo 776 de la sección 2ª de las Tarifas del Impuesto, "Doctores y Licenciados en Ciencias Políticas y Sociales, Psicólogos, Antropólogos, Historiadores y similares".

c) Que además de trabajar para la sociedad, los psicólogos realicen también la actividad por cuenta propia frente a sus clientes; en este caso, serán sujetos pasivos tanto la sociedad como los psicólogos que realicen actuaciones independientes de la misma. La sociedad figurará dada de alta en el citado epígrafe 942.9 de la sección 1ª de las Tarifas, "Otros servicios sanitarios sin internado, no clasificados en este grupo", y cada una de las personas físicas en el referido grupo 776 de la sección 2ª de las Tarifas del Impuesto, "Doctores y Licenciados en Ciencias Políticas y Sociales, Psicólogos, Antropólogos, Historiadores y similares".

Por otra parte, debe señalarse la absoluta desvinculación formal del IAE respecto del régimen administrativo de las actividades que el mismo grava, ya que, la regla 4ª de la Instrucción, en su apartado 4, dispone que "El hecho de figurar inscrito en la Matrícula o de satisfacer el Impuesto sobre Actividades Económicas no legitima el ejercicio de una actividad si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos."

En consecuencia, el alta no exime al sujeto pasivo de cuantos requisitos administrativos exija la normativa a aplicar a la actividad objeto de consulta para considerar legítimo su ejercicio.

2.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con lo establecido en 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), están sujetas al citado tributo 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.

El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91, apartado uno.2, número 7º de la Ley del Impuesto, dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a:

"7º.Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo".

El artículo 20, apartado uno, número 8º de la Ley 37/1992, establece que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

“8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a ex-reclusos.

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos”.

La Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, en su Informe de 25 de marzo de 2014, emitido a solicitud de esta Dirección General, considera que, “Se entiende por asistencia social el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales y organizativos a atender situaciones de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (p. ej. personas mayores, menores y jóvenes, personas con discapacidad, mujeres víctimas de violencia de género, víctimas de discriminación, minorías étnicas, inmigrantes, refugiados, víctimas de trata, etc.), de personas en situación de vulnerabilidad o riesgo de exclusión social o de otras personas que presenten necesidades sociales análogas que requieran asistencia.”.

La exención prevista en el art. 20.uno 8º de la Ley 37/1992, se aplica a la prestación de servicios enumerados en el artículo citado y que tengan la consideración de asistencia social y sean prestados por entidades que tengan la condición de establecimiento privado de carácter social, circunstancia que no es aplicable a las personas físicas.

Por tanto, los servicios consultados, estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo aplicable a los mismos el tipo impositivo del 10 por ciento cuando se encuadraran en el marco de la asistencia social, lo que no puede deducirse de la información suministrada en el escrito de consulta.

No obstante, se aplicará el tipo general del 21 por ciento a los citados servicios que no se consideren incluidos en un programa de asistencia social.

Por otro lado, el artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992 declara que estará exenta del Impuesto “la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los Psicólogos, Logopedas y Ópticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.”.

Estos artículos han sido objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en sus sentencias de fecha 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00, Kùgler, y de 27 de abril de 2006, asuntos acumulados C-443/04 y C-444/04, Solleveld y Eijnsbergen, y por esta Dirección General, respectivamente.

En concreto, el Tribunal, en la sentencia de fecha 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00, Kùgler, señala, en su apartado 27, que “para que la asistencia médica esté exenta (...) basta que se cumplan dos requisitos, a saber, que se trate de asistencia médica y que ésta sea prestada por personas que posean la capacitación profesional exigida.”.

Por consiguiente, la aplicación de la exención de los servicios sanitarios prestados por profesionales médicos exige la concurrencia simultánea de dos condiciones:

- a) Que los servicios prestados sean de asistencia médica.
- b) Que dichos servicios sean prestados por personas que posean la capacitación profesional exigida.

Teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal, esta Dirección General, en relación con la interpretación que debe darse al artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992, ha señalado en reiteradas consultas (por todas, consulta vinculante de 12 de febrero de 2010, número V0260-10,) lo siguiente:

“A tales efectos se considerarán servicios de:

- a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.
- b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades”.

Dicho precepto condiciona pues la aplicación de la exención a la concurrencia de los dos siguientes requisitos:

- Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben ser servicios de asistencia a personas físicas que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados.

- Un requisito de carácter subjetivo, que se refiere a la condición que deben tener quienes prestan los mencionados servicios: los servicios deben ser prestados por un profesional médico o sanitario. A tales efectos, la Ley define expresamente quienes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios: 'los considerados como tales en el ordenamiento jurídico' y, además, otros profesionales citados expresamente.

De acuerdo con lo expuesto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los citados profesionales que presten dichos servicios actúen por medio de una sociedad o entidad que, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

A tal efecto, el artículo 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias (Boletín Oficial del Estado del 22 de noviembre), determina que son profesionales del área sanitaria de formación profesional quienes ostenten los títulos de formación profesional de la familia profesional sanidad, o los títulos o certificados equivalentes a los mismos. Se incluyen entre los profesionales del área sanitaria de formación profesional de grado medio a quienes ostenten los títulos de Técnico en Cuidados Auxiliares de Enfermería.”.

Según indica la información contenida en el escrito de consulta la consultante es psicóloga, teniendo por tanto la condición de profesional médico o sanitario en las condiciones previstas en la Ley. Es criterio de este Centro directivo, declarar que están exentos los servicios prestados por Psicólogos, sólo en la rama de psicología clínica, no aplicándose dicha exención en otros supuestos como de orientación y asesoramiento.

En el caso consultado sólo las prestaciones que tienen finalidad terapéutica de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades deben incluirse en el ámbito de aplicación de la exención contenida en el artículo 20.uno.3º de la Ley 37/1992.

En otro caso, cuando dichos servicios consultados no tengan por objeto el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido,

La consultante como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido le será de aplicación lo dispuesto en el artículo 164 de la Ley que dispone:

“Artículo 164. Obligaciones de los sujetos pasivos.

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:

3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

(...).”.

Por otra parte, el desarrollo reglamentario de la obligación de expedir y entregar factura se contiene en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), cuyo artículo 2 establece 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.

(...).”.

El artículo 3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación regula las excepciones a la obligación de expedir factura, sin que ninguna resulte de aplicación a las operaciones consultadas.

Por su parte el artículo 6 letra j) del citado Real Decreto 1619/2012 señala como requisito a tener en cuenta para poner en la factura de una operación exenta lo siguiente:

“j) En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta del Impuesto, una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta.

Lo dispuesto en esta letra se aplicará asimismo cuando se documenten varias operaciones en una única factura y las circunstancias que se han señalado se refieran únicamente a parte de ellas.”.

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

Las normas generales de la obligación de retener o de ingresar a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encuentran recogidas en los artículos 74 a 79 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – en adelante, RIRPF-, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo).

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 Solamente habrá que retener cuando se abonen rentas incluidas en el artículo 75 del RIRPF.

2ª El pagador de la renta debe estar incluido en el artículo 76 del RIRPF.

3ª Las retenciones se determinarán de acuerdo con lo dispuesto en el RIRPF.

Por tanto, lo primero que se debe analizar es si la renta obtenida por la consultante está incluida entre las sometidas a retención por el artículo 75 del RIRPF.

A estos efectos, el artículo 751 del RIRPF establece:

“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 ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, así como las derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.”.

Por su parte, en el artículo 95.2 del RIRPF se establece que se consideran rendimientos de actividades profesionales:

“2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales:

a) En general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

b) En particular, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por:

1.º Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus

rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.

2.º Los comisionistas. Se entenderá que son comisionistas los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

Por el contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función descrita en el párrafo anterior, asuman el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales.

3.º Los profesores, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad, bien en su domicilio, casas particulares o en academia o establecimiento abierto. La enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de actividad empresarial.”.

De acuerdo con este precepto, los rendimientos obtenidos por la consultante están entre las rentas sometidas a retención a cuenta, pues la actividad desarrollada, como se ha dicho anteriormente en la contestación al IAE, debe calificarse como actividad profesional.

Una vez establecido que la renta obtenida está sometida a retención a cuenta, se debe analizar si el pagador de la misma se encuentra recogido entre los obligados a retener, para ello se debe 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.”.

Por tanto, las rentas obtenidas por la consultante por el ejercicio de su actividad profesional estarán sometidas a retención cuando el pagador de las mismas, de acuerdo con el artículo 76 del RIRPF, esté incluido entre los obligados a retener, mientras que no existirá esta obligación de retener cuando el pagador de las mismas no se encuentre incluido en el mencionado artículo 76.

En el caso de pagadores personas físicas, esta circunstancia (obligado a retener o a ingresar a cuenta) se produce cuando las mismas ejerzan actividades económicas y satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

En caso contrario, es decir que no ejerzan actividades económicas o que, ejerciéndolas, las rentas satisfechas no tengan relación con el ejercicio de la actividad, no nacerá la obligación de retener o ingresar a cuenta del IRPF.

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.