


☰ Índice

- ANTECEDENTES DE HECHO	1
- CUESTION-PLANTEADA	1
- CONTESTACION-COMPLETA	1

 Documentos relacionados

- Legislación

- Cita RD 1065/2007 de 27 julio de 2007. Rgto. general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria
- Cita art. 95.2.b.1 de RD 439/2007 de 30 marzo de 2007. Rgto. del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modifica el Rgto. de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por RD 304/2004
- Cita art. 17 de Ley 35/2006 de 28 noviembre de 2006. IRPF y modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
- Cita art. 89.1 de Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003. Ley General Tributaria
- Cita art. 4, art. 5, art. 11 y art. 164 de Ley 37/1992 de 28 diciembre de 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

NUM-CONSULTA

V2552-17

ORGANO

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA

10/10/2017

NORMATIVA

LIRPF, Ley 35/2006, artículo 17.

LIVA, Ley 37/1992, artículos 4, 5, 11 y 164.

ANTECEDENTES DE HECHO

El consultante es trabajador por cuenta ajena y aficionado a la fotografía. Un Ayuntamiento le ha ofrecido comprarle los derechos de reproducción de dos de sus fotografías para incluirlas en un calendario.

CUESTION-PLANTEADA

CUESTIÓN PLANTEADA

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido y retención aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACION-COMPLETA

RESPUESTA

1.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los rendimientos correspondientes a la cesión por sus autores de los derechos de explotación de las obras por ellos creadas, en cuanto rendimientos derivados de la propiedad intelectual, pueden tener para sus autores una doble calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que pueden considerarse rendimientos del trabajo o de actividades profesionales. Respecto a la primera de las posibles calificaciones que pueden tener estos rendimientos, 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 en su párrafo d) “los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación”.

A su vez, esta consideración inicial se ve complementada por lo dispuesto en el apartado 3 del mismo artículo 17, a saber: “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”.

Siguiendo con la transcripción normativa de preceptos que pueden determinar la calificación de estos rendimientos, 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, las cantidades que perciba el consultante por la venta de los derechos de reproducción de dos de sus fotografías tendrán, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la consideración de rendimientos del trabajo, pues según se manifiesta en el escrito de consulta no se desarrolla la labor de fotógrafo como ejercicio de una actividad económica (profesional).

Respecto a la retención aplicable, la misma se realizará conforme a la calificación indicada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto que establece lo siguiente:

“Artículo 80. Importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo.

1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

(...).

4.º El 15 por ciento para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

(...).”.

2.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- 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), dispone 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.”.

El apartado tres del mismo artículo 4 dispone que:

“Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.”

El artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula el concepto de empresario o profesional, dispone en su apartado uno, letras a), párrafo primero y c), lo siguiente:

“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.

(...).

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.”.

Por su parte, el apartado dos del citado artículo 5, declara lo siguiente:

“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.

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.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales

actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Los anteriores preceptos son de aplicación general y, por tanto, también se aplican a las personas físicas que desarrollen una actividad profesional de cualquier clase y cualesquiera que sean los fines perseguidos por las mismas, y por tanto dichas personas, consecuentemente, tendrán la de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, 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.

No obstante, en el supuesto de que todas las operaciones realizadas por personas físicas lo fueran a título gratuito, no tendrían la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto ni las operaciones por ellas efectuadas estarían sujetas al mismo.

Segundo.- El artículo 11, apartado uno de la Ley 37/1992 establece que a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se en tenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Por su parte, el artículo 11, apartado dos, número 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...).

4º. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.”.

No obstante, el artículo 20, apartado uno, número 26º, de la citada Ley, dispone que estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido “los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.”.

La citada exención solo resulta aplicable a los servicios profesionales cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por colaboradores fotográficos de periódicos y revistas.

De acuerdo con lo expuesto, las cesiones de los derechos de autor de la obra fotográfica realizada por el consultante para un Ayuntamiento, que incluirá sus fotografías en un calendario, tienen la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de prestaciones de servicios, estando sujetas y no exentas de dicho Impuesto.

En estas circunstancias, el consultante deberá cumplir con las obligaciones que incumben a los sujetos pasivos del Impuesto y que se encuentran reguladas en el artículo 164 de la Ley del Impuesto, según el cual:

“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:

- 1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.
- 2.º Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- 3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.
- 4.º Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.
- 5.º Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.
- 6.º 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 2.º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7.º 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.

(...).”.

Las declaraciones de alta, modificación y baja en los censos tributarios son objeto de desarrollo en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre).

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: <http://petete.meh.es>