

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0138-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	25/01/2018
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 4-8-11-20-Uno-26º-90-Uno-91-Uno-4-136 Real Decreto Legislativo 1175/1990
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante, licenciada en bellas artes, realiza pinturas para entidades públicas y privadas, confeccionando murales originales que son calificados como obras de arte, en muros de edificios, parques y otros. En ocasiones contrata los servicios de otro profesional, también licenciado en bellas artes, para que, bajo su dirección, le ayude a realizar los trabajos encargados.
CUESTION-PLANTEADA	Epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas aplicable. Tributación por el Impuesto sobre el valor Añadido y aplicación a su actividad de la exención prevista en el artículo 20.Uno.26º de la Ley 37/1992 o, en su caso, tipo impositivo aplicable a la misma.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>En relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, se informa lo siguiente:</p> <p>1.- El artículo 78, apartado 1, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, define el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) como "... 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.".</p> <p>En el artículo 79, apartado 1, del TRLRHL se señala 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.".</p> <p>El artículo 82, apartado 1, letra c), del TRLRHL declara exentos entre otros sujetos pasivos, a las personas físicas.</p> <p>La consultante, licenciada en bellas artes, presta servicios de pintura a entidades públicas y privadas, confeccionando murales originales que son calificados como obras de arte, contratando, en ocasiones, los servicios de otro profesional, también licenciado en bellas artes, para que, bajo su dirección, le ayude a realizar los trabajos encargados.</p> <p>Pues bien, a efectos del IAE la actividad en cuestión, que queda sujeta al citado Impuesto pero exenta al ejercerse por una persona física, debe ser analizada para ver si se trata de una actividad empresarial o una actividad profesional, a efectos de su correcta clasificación en las Tarifas del Impuesto.</p> <p>Según la doctrina de la extinta Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales y de la Dirección General de Tributos, a efectos del IAE se considera profesional quien actuando por cuenta propia, con arreglo a lo previsto por el artículo 79, apartado 1, del TRLRHL, desarrolle personalmente la actividad de pintor mural artístico.</p>

Por otra parte, se está en presencia de una actividad empresarial a efectos del IAE, cuando la actividad de pintor mural se ejerce no como una manifestación de la capacidad personal del ejerciente, sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del pintor mural artístico.

Si el sujeto pasivo realiza él, directa y personalmente, la actividad de pintor mural artístico, se está ante una situación de profesionalidad a efectos del IAE.

Por el contrario, si tal actividad se ejerce en el seno de una organización, tal elemento de profesionalidad, vinculado a la personalidad individual del pintor mural, habría desaparecido, para dar paso a una clara situación empresarial.

En definitiva, cuando nos encontramos ante una situación en la que una persona física desarrolla por cuenta propia y a título individual la actividad de pintor mural artístico en muros de edificios, parques y otros espacios para entidades públicas y privadas, subcontratando para su ejecución los servicios de otro profesional, pero sin que concurren otras circunstancias que permitan apreciar la existencia de una organización empresarial, el sujeto pasivo deberá figurar inscrito en el grupo 861, "Pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores y artistas similares", de la sección segunda de las Tarifas del IAE, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Por lo que se refiere a la aportación de la pintura por parte de la consultante que va a emplear en los trabajos de pintura mural, cabe señalar que, según lo dispuesto por la regla 4ª, apartado 2, letra E) de la Instrucción, el pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades de prestación de servicios, en general, faculta para la adquisición, tanto en territorio nacional como en el extranjero, de las materias o productos necesarios para el ejercicio de aquéllas.

Por lo tanto, con el alta en el grupo 861 de la sección segunda de las Tarifas, la consultante queda habilitada para aportar las materias y productos que resulten necesarios para el ejercicio de su actividad profesional.

Cuestión distinta sería que la consultante vendiese dichos productos de forma independiente a su actividad profesional de pintura de murales artísticos, lo cual conllevaría la obligación de darse de alta en la rúbrica de comercio que le correspondiese con arreglo a las clase de productos y la naturaleza de la actividad comercial ejercida.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:

2.- 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

3.- El artículo 8, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

Por otra parte, el artículo 11, apartado uno de la citada Ley preceptúa que, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá 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.

El apartado dos, número 1º de dicho precepto dispone que, en particular, se considerará prestaciones de servicios, el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

4.- El artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

26º. 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.”.

Por su parte, el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, señala que se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica. En este sentido, por obra científica, literaria o artística debe entenderse cualquier producción relativa a las ciencias, la literatura o el arte en los términos definidos por el Diccionario de la Lengua Española.

De acuerdo con la doctrina de este Centro directivo referida a la aplicación a los artistas plásticos de lo dispuesto en el precepto citado, están exentos los servicios profesionales que, teniendo por objeto sus creaciones artísticas originales, presten a terceros las personas físicas que sean autores de esculturas, pinturas, dibujos, grabados, litografías, historietas gráficas, tebeos o comics, así como sus ensayos y bocetos y las demás obras plásticas originales, sean o no aplicadas.

La citada exención no se extiende, en ningún caso, a las operaciones que tengan la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- En lo que se refiere al tipo impositivo aplicable, 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.4 de la Ley 37/1992, establece la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a las siguientes operaciones:

“4. Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

1.º Por sus autores o derechohabientes.”

Por su parte, el artículo 136 de la Ley del impuesto define el concepto de objetos de arte en los siguientes términos:

“(…)

2º. Objetos de arte, los bienes enumerados a continuación:

a) cuadros, "collages" y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701);

b) grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (Código NC 9702 00 00);

c) esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00);

(…)”.

El artículo 136 de la Ley 37/1992 es trasposición del artículo 311.1, 5) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, e incorpora los bienes que tienen la consideración de objeto de arte, a tenor, de lo establecido en la parte A del anexo IX de la referida Directiva.

6.- En consecuencia con lo anterior, este Centro Directivo le informa lo siguiente:

1º.- La realización de pinturas sobre cualquier soporte (lienzo, tabla, paredes o techo), que sean objeto de entrega al cliente, bien sean efectuadas por encargo o no, tiene la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, tributarán al tipo impositivo del 10 por ciento las entregas de pinturas artísticas efectuadas por el consultante en cualquier soporte, cuando dichos bienes tengan la consideración de objetos de arte, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 136 de la citada Ley 37/1992.

2º.- No resulta aplicable la exención del artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que la misma se refiere a prestaciones de servicios, en tanto que las operaciones objeto de consulta tienen la consideración de entrega de bienes a efectos de dicho tributo.

7.- 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.