

Consulta Vinculante V0804-15, de 13 de marzo de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**LA LEY 899/2015**

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. Tarifas. La creación de una obra literaria por un escritor, y la cesión de derechos de explotación de la misma es una actividad profesional que se clasifica en la agrupación 861. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Exenciones. Están sujetas pero exentas del IVA las prestaciones de servicios consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual de un libro, efectuadas por los propios autores, personas físicas. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base imponible. Las prestaciones percibidas por el interesado por la cesión de derechos de propiedad intelectual tienen la consideración de rendimientos del trabajo, salvo que la labor de autor se hubiera venido realizando en el ejercicio de una actividad económica, en cuyo caso la remuneración tiene la consideración de rendimientos de actividades profesionales.

DESCRIPCIÓN

El consultante, aficionado a la fotografía y a los toros, pretende hacer junto con otra persona que comparte estas aficiones un libro de fotografía sobre el toro de lidia. Una vez terminado, lo inscribirán en el Registro de la Propiedad Intelectual como coautores y con la previsión de formalizar un contrato de edición con una empresa para su publicación, percibiendo los correspondientes rendimientos derivados de la explotación de los derechos de autor.

CUESTIÓN

Tributación en el IAE, IVA e IRPF.

CONTESTACIÓN

Impuesto sobre Actividades Económicas

De acuerdo con los artículos 78.1 (LA LEY 362/2004) y 79.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LA LEY 362/2004) (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LA LEY 362/2004) (BOE del día 9), constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas 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; a tal efecto 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.

En consecuencia, para que se considere que una actividad es económica y su ejercicio constitutivo del hecho imponible del citado Impuesto, se requiere:

- Que dicha actividad suponga la ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;
- Que dicho fin sea la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;
- Que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

A efectos de la sujeción al Impuesto es irrelevante que la actividad en cuestión se ejercite o no habitualmente y que con su ejercicio se persiga o no la obtención de un lucro económico.

En el artículo 82, apartado 1, letra c), del TRLRHL (LA LEY 362/2004) se declaran exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas, entre otros sujetos pasivos, a las personas físicas.

En conclusión con lo anteriormente expuesto, si el consultante realiza su actividad literaria cediendo los derechos de explotación y en el desarrollo de su actividad ordena por su propia cuenta medios de producción y recursos humanos o uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, en los términos expuestos anteriormente, dicha actividad está sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas, aunque el sujeto pasivo esté exento por ser persona física.

La creación de una obra literaria por un escritor y la cesión de derechos de explotación de la misma es una actividad profesional que se clasifica en la agrupación 86 "Profesiones liberales, artísticas y literarias", de la sección segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y, en particular, en el grupo 861, "Pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores y artistas similares".

Impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del día 29), 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 artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992), que regula el concepto de empresario o profesional, dispone en su apartado uno, letra a), párrafo primero, lo siguiente:

"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".

De acuerdo con el artículo 5, apartado dos de dicha ley, 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 teniendo, en particular, dicha consideración el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

El artículo 11, apartado uno, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) establece 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 esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes, añadiéndose en el apartado dos, letra a) de dicho precepto que, en particular, se consideran prestaciones

de servicios el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

El artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992) dispone lo siguiente:

"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".

El Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (LA LEY 1722/1996), aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual aprobado por el Real Decreto Legislativo 22/1987, de 11 de noviembre, que regulariza, aclara y armoniza las disposiciones legales vigentes sobre la materia (BOE del día 22).

El artículo 5, apartado 1 del mencionado Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual establece que se considera autor a la persona natural que crea alguna obra literaria, artística o científica.

Por su parte, el artículo 10, apartado 1, letra a), de la misma norma dispone lo siguiente:

"Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro, comprendiéndose entre ellas:

a) Los libros, folletos, impresos, epistolarios, escritos, discursos y alocuciones, conferencias, informes forenses, explicaciones de cátedra y cualesquiera otras obras de la misma naturaleza".

El antecedente legislativo de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992) anteriormente mencionado, lo constituye la disposición adicional tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre (LA LEY 2160/1987), de Propiedad Intelectual (BOE del día 17), que determinaba la exención de los servicios de cesión de ciertos derechos de los que constituyen el objeto de la mencionada Ley, referidos a las obras tangibles realizadas por determinados autores.

El artículo 1, apartado 21) de la Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (LA LEY 4764/1991) (DO L 375 de 31.12.1991), que completaba el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modificaba, con vistas a la abolición de fronteras, la Directiva 77/388/CEE (LA LEY 919/1977), establecía lo siguiente:

"Se añade al artículo 28 el apartado siguiente:

"3.bis. Hasta que el Consejo adopte la decisión que, en virtud del artículo 3 de la Directiva 89/465/CEE (LA LEY 3905/1989), debe resolver sobre la supresión de las excepciones transitorias previstas en el apartado 3, España podrá conceder la exención a las operaciones contempladas en el Anexo F, número 2, en lo que se refiere a los servicios prestados por los autores, así como a las operaciones previstas en el Anexo F, puntos 23 y 25".

El artículo 376 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (LA LEY 11857/2006), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), vigente desde el 1 de enero de 2007, que derogó la Directiva 77/388/CEE (LA LEY 919/1977), establece lo siguiente:

"España podrá seguir eximiendo las prestaciones de servicios suministradas por los autores que figuran en el punto 2) de la parte B del Anexo X y a las operaciones que figuran en los puntos 11) y 12) de la parte B del Anexo X, en las condiciones que existían en dicho Estado miembro del 1 de enero de 1993".

El precepto de la Directiva 2006/112/CE (LA LEY 11857/2006) que se ha transcrito establece una cláusula de "stand still" conforme a la cual España puede seguir aplicando el régimen de exención aplicable a estas operaciones vigente el 1 de enero de 1993. No cabe, por tanto, una ampliación en el citado régimen de exenciones.

A partir de la normativa comunitaria citada, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido, se limitó a incorporar en su artículo 20, apartado uno, número 26º, el texto de la exención incluida anteriormente en la disposición adicional tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre (LA LEY 2160/1987), de Propiedad Intelectual.

Este mismo Centro Directivo ha venido considerando que la exención contenida en el artículo 20, apartado uno, número 26º, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), relativa a los servicios prestados por los autores, instrumentados mediante la de cesión de los derechos de autor, sólo era aplicable cuando aquellos se prestaban por personas físicas, no así cuando eran prestados por otro tipo de personas, como las personas jurídicas u otro tipo de entidades, ya que la propiedad intelectual sólo corresponde a los autores y, consecuentemente, los derechos derivados de las mismas. Así, la exención debe limitarse exclusivamente a dicho ámbito; el de la actuación profesional de los citados autores, ya que el objetivo de dicha exención es el de fomentar la creación cultural, no así el tráfico mercantil derivado de la misma.

Teniendo en cuenta la obligación de mantenimiento del régimen de exención vigente a 1 de enero de 1993, debe señalarse que los servicios exentos son exclusivamente los que recibieran esta consideración a la citada fecha. Quedan excluidos de la exención, en consecuencia, los servicios prestados por entidades mercantiles.

De acuerdo con lo expuesto, están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios, consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual de un libro, efectuadas por los propios autores, personas físicas.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Los rendimientos correspondientes a la cesión de derechos de autor, en cuanto rendimientos 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 (LA LEY 11503/2006) (BOE del día 29), incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente la consideración de rendimientos del trabajo, entre los que incorpora (párrafo d) "los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación". Consideración que se complementa con lo dispuesto en el apartado 3: "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 (LA LEY 3030/2007) (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 contraprestaciones que pueda percibir el consultante por la cesión de derechos de propiedad intelectual tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, salvo que la labor de autor se hubiera venido realizando en el ejercicio de una actividad económica (profesional) —circunstancia que no parece concurrir en el presente supuesto—, en cuyo caso la remuneración tendría la consideración de rendimientos de actividades profesionales.

Lo que comunico a usted 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 (LA LEY 1914/2003) (BOE del día 18).