

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1067-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	04/05/2017
NORMATIVA	Ley 35/2006. Art. 17 y 27 Ley 37/1992. Art. 20
DESCRIPCION-HECHOS	Fotógrafo profesional que cede los derechos de reproducción de parte de su archivo fotográfico a agencias de publicidad, editoriales, etc. La cesión se realiza a agencias españolas y estadounidenses, remitiéndose las fotografías telemáticamente.
CUESTION-PLANTEADA	Sometimiento al IVA y a retención a cuenta del IRPF de la cesión.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Impuesto sobre el Valor Añadido</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>Por su parte, el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por 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</p> <p>A su vez, de lo dispuesto en el artículo 11 del antedicho Texto Refundido, se deduce que tienen la consideración de autores, no solamente los creadores de obras originales, sino también quienes realizan obras derivadas o compuestas a partir de otras preexistentes, tales como traducciones, adaptaciones, revisiones, actualizaciones, anotaciones, compendios, resúmenes, extractos, arreglos musicales y cualesquiera otras transformaciones de obras científicas, literarias o artísticas en cuanto suponga una aportación personal y distinta de la obra preexistente.</p> <p>Este Centro directivo ha venido considerando que la exención contenida en el artículo 20, apartado uno, número 26º, de la Ley 37/1992, relativa a los 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</p>

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.

El artículo 11, apartado uno de la Ley 37/1992 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 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.”

De acuerdo con lo expuesto, las cesiones de los derechos de autor de la obra fotográfica realizada por el consultante tienen la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de prestaciones de servicios, estando sujetas pero exentas de dicho Impuesto las cesiones de dichas fotografías efectuadas para agencias de publicidad o editoriales en las condiciones señaladas.

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 (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 (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, los rendimientos que pueda percibir el consultante por la cesión de derechos de propiedad intelectual (en este caso el derecho de reproducción de sus obras fotográficas) tendrán la consideración de rendimientos de actividades profesionales, pues su obtención se produce en el ámbito de la actividad económica (profesional) que viene desarrollando.

La calificación de estos rendimientos como profesionales conllevaría su sometimiento a retención en cuanto fueran satisfechos por una persona o entidad obligada a retener, es decir, las enumeradas en el artículo 76.1 del Reglamento del Impuesto y que son las siguientes:

“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”.

Por tanto, al preguntarse en el escrito de consulta sobre el sometimiento a retención de los rendimientos que le satisfagan las agencias estadounidenses por la cesión de derechos de autor de las fotografías transmitidas telemáticamente cabría afirmar que estas agencias en cuanto no se correspondan con ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 76.1 no estarían obligadas a retener.

Aclarado lo anterior, por lo que respecta a los rendimientos satisfechos por las agencias españolas por la cesión de derechos de autor, la retención se practicará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 95.1 del Reglamento del Impuesto:

“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”.

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 BOE del día 18).