

BUSCADOR**Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado****Nº de consulta** V2015-22**Órgano** SG de Impuestos sobre el Consumo**Fecha salida** 21/09/2022**Normativa** Ley 37/1992 arts. 4, 5, 8, 20-Uno-26º, 91-uno-4**Descripción de hechos** La consultante realiza ilustraciones originales a través de una tableta digital que son impresas en una tirada limitada y numerada para su venta al público, realizando la mayoría de sus entregas de forma en línea.**Cuestión planteada** Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido y tipo impositivo aplicable.**Contestación completa** 1.- 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"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.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "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."

Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley del impuesto define el hecho imponible prestación de servicios como "toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."

El apartado Dos del mismo artículo precisa que:

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

1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

(...).".

Por su parte, el artículo 8 de la Ley 37/1992 dispone que

"Uno. 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."

En consecuencia, la consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y quedarán sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- El artículo 69.Tres, ordinal 4º, de la Ley 37/1992, define los servicios prestados por vía electrónica de la siguiente manera:

“4.º Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”.

La definición anterior es transposición de lo dispuesto en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que ofrece un listado no exhaustivo de servicios electrónicos.

Son definidos asimismo los servicios prestados vía electrónica por el artículo 7 del Reglamento 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido de la siguiente manera:

“1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

2. El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:

- a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;
- b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;
- c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;
- d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;
- e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);
- f) los servicios enumerados en el anexo I.

(...).”.

En este sentido cabe destacar el criterio de este Centro directivo en supuestos similares al planteado, por todas, la contestación vinculante de 23 de febrero de 2016, número V0716-16, donde establece lo siguiente, en relación con un escultor que presta servicios de modelado digital:

“De lo anterior se pone de manifiesto que la consultante presta servicios por vía electrónica en la medida que suministra contenidos digitales (ficheros de dibujos y grabados no personalizados) que sus clientes pueden descargar a través de internet, u otro medio electrónico.

No obstante si el consultante realiza prestaciones de servicios consistentes en el diseño personalizado de un determinado dibujo o escultura que es enviado por correo electrónico u otro medio electrónico, al cliente una vez realizado el mismo, deberá entenderse que esta prestación de servicios no supondrá, de acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta, un servicio prestado por vía electrónica.”.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Centro directivo en la contestación vinculante de 1 de octubre de 2019, número V2689-19 y la de 14 de enero de 2021, número V0025-21.

Por tanto, en la medida en que se trate del suministro de un contenido digital no personalizado se entiende que se trata de un servicio prestado por vía electrónica.

3.- Si la consultante realizara prestaciones de servicios que no se calificaran como servicio prestado por vía electrónica, debería tenerse en cuenta el artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley 37/1992, que dispone que:

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

(...)

26º. Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por **artista**s 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 **artista**s plásticos de lo dispuesto en el precepto citado, por todas, la contestación vinculante número V2689-19 anteriormente referida, 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 cómics, así como sus ensayos y bocetos y las demás obras plásticas originales, sean o no aplicables.

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.

Finalmente, cabe recordar que 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.

En consecuencia con la anterior doctrina, recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 23 de febrero de 2016, con número de referencia V0716-16, si la consultante realizara prestaciones de servicios de ilustración, consistentes en la elaboración digital de retratos, estarían sujetos pero exentos del Impuesto en las condiciones señaladas, es decir, que se elaborasen de forma personalizada para el cliente y no tuviesen, por tanto, la consideración de servicios prestados por vía electrónica.

No obstante lo anterior, si la consultante procediera a entregar el resultado de su trabajo, el retrato personalizado, de forma impresa en una lámina, y no mediante archivo digital a través de correo electrónico, nos encontraríamos ante una entrega de bienes en virtud del artículo 8 de la Ley 37/1992, tal y como ha manifestado este Centro directivo en su contestación vinculante número V0722-21, de 26 de marzo.

4.- De la información aportada en el escrito de consulta se deduce que la consultante realiza sus ilustraciones por medios electrónicos para proceder a su impresión y venta, con independencia de que dichas ventas se efectúen a través de internet. De ser así estas operaciones serían calificadas como entregas de bienes y, dado que la exención del artículo 20.Uno.26º de la Ley del Impuesto se refiere a prestaciones de servicios profesionales y no a entregas de bienes, no resultaría aplicable este precepto a las ventas anteriores, estando dichas operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- En lo que se refiere al tipo impositivo aplicable en caso de no aplicarse la exención, el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, señala 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 mencionada Ley, determina que se aplicará el tipo impositivo 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 otro lado, el artículo 136, apartado uno, número 2º de la citada Ley establece lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se considerarán:

(...)

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);

(...).”.

El artículo 136 de la Ley 37/1992 es transposición del artículo 311.1.2) 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.

En consecuencia, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido el tipo impositivo del 10 por ciento las entregas de ilustraciones impresas confeccionadas por la consultante, cuando las mismas tengan la consideración de objetos de arte, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 136 de la Ley del citado tributo.

La competencia para determinar si un producto está o no incluido en una categoría de la Nomenclatura Combinada no corresponde a este Centro directivo. El órgano competente es el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Avenida de Llano Castellano 17, 28034 Madrid.

6.- 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.