

Consulta Vinculante V2022-14, de 28 de julio de 2014 de la Subdirección General de
Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

LA LEY 2280/2014

DESCRIPCIÓN

La consultante ha heredado de su marido derechos de propiedad intelectual.

CUESTIÓN

- *Calificación de los rendimientos obtenidos por la obra de su marido: royalties discográficos y rendimientos procedentes de las entidades gestoras de derechos de propiedad intelectual.*
- *Tributación en el IAE y en el IVA.*

CONTESTACIÓN

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La calificación de los rendimientos de la propiedad intelectual percibidos por los herederos de los autores se encuentra recogida en el artículo 25.4 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), que en su párrafo a) incluye entre otros rendimientos del capital mobiliario "los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor".

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), 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".

Por su parte, el apartado uno del artículo 5 de la mencionada Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) considera empresarios o profesionales a las siguientes personas o entidades:

"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 incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...)"

Por otra parte, el mismo artículo 5 en su apartado dos 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 el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

De conformidad con estos preceptos, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la persona física que cede o explota derechos de propiedad intelectual con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

El artículo 20, apartado uno, número 26º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992) preceptúa que estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

"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 (LA LEY 1722/1996) (BOE del día 22), 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 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.

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, 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, de 28 de noviembre de 2006 (LA LEY 11857/2006) relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, 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 el 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 (LA LEY 3625/1992), 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 prestados por los autores, instrumentados mediante la 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.

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.

De acuerdo con lo expuesto, de la breve descripción de hechos efectuada por la consultante, están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios, consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual efectuadas por una sociedad mercantil a los herederos del autor o la ulterior cesión de los mismos por los citados herederos.

Impuesto sobre Actividades Económicas

El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas viene definido 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 a tenor de lo dispuesto por el apartado 1 del artículo 78 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).

Las actividades gravadas por el impuesto son aquellas de naturaleza económica que 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, de acuerdo con lo previsto en el artículo 79.1 del TRLRHL (LA LEY 362/2004).

Conforme a lo expuesto anteriormente, el ejercicio de cualquier actividad económica realizado en los términos de los artículos 78.1 (LA LEY 362/2004) y 79.1 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) es la circunstancia que determina la realización del hecho imponible y, por lo tanto, la sujeción de tal actividad al Impuesto sobre Actividades Económicas.

En el presente caso, en el que una persona física cobra cantidades devengadas de distintas entidades por derechos y royalties procedentes de la propiedad intelectual, no supone realización alguna del hecho imponible del citado impuesto y, por consiguiente, no está sujeta al mismo.

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)

