

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0959-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	18/04/2017
NORMATIVA	Ley 35/2006, art. 33
DESCRIPCION-HECHOS	El marido de la consultante, pintor artístico, falleció el 16 de agosto de 2016 legándole obras de arte efectuadas por él y por otros artistas; todas ellas se incluyeron en la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
CUESTION-PLANTEADA	Se pregunta sobre la tributación en el IRPF de la venta de las obras legadas y de los rendimientos que puedan obtenerse por su explotación.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 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), que en su apartado 1 establece que “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.</p> <p>En la medida en que el las obras artísticas a vender por la consultante constituyen elementos de su patrimonio personal —no proviniendo del desarrollo de ninguna actividad económica—, su venta dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial por diferencia entre sus valores de adquisición y de transmisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto, valores que vienen definidos en los artículos 35 y siguientes.</p> <p>A estos efectos, el artículo 35 establece lo siguiente:</p> <p>“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:</p> <p>a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.</p> <p>b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.</p> <p>En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.</p> <p>2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.</p> <p>Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”.</p> <p>A su vez, el artículo 36 determina que “cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.</p> <p>(...)”.</p>

Por tanto, al haberse adquirido las obras artísticas por título sucesorio (legado), su valor de adquisición estará constituido por el valor que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, más los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por la consultante.

En cuanto a la segunda cuestión planteada —tributación de los rendimientos que puedan obtenerse por la explotación de la obra—, la falta de precisión respecto a las circunstancias en que se va a realizar esa explotación sólo permite efectuar las siguientes consideraciones genéricas:

1ª. Tributarán como rendimientos del capital mobiliario, conforme dispone el artículo 25.4.a) de la Ley del Impuesto, los que pudieran obtenerse por la cesión de derechos de propiedad intelectual de la obra efectuada por el marido fallecido, pues cabe entender que tales derechos forman parte del legado.

2ª. Tributarán también como rendimientos del capital mobiliario —artículo 25.4.c) de la misma ley— lo que pudieran obtenerse por el arrendamiento de las obras (tanto la efectuada por el marido como la de los otros artistas).

3ª. La organización de exposiciones por parte de la consultante comportaría calificar los rendimientos derivados de aquella como rendimientos de una actividad económica en los términos del artículo 27.1 de la Ley del Impuesto: “Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente 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”.

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).