

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V0624-19</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	22/03/2019
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 20, 89 Y 114
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La consultante es una persona física que ha escrito y editado un libro que contiene ilustraciones y que se ha puesto a la venta.</p> <p>Las ilustraciones han sido realizadas por un dibujante que ha cedido a la consultante los derechos de su obra, expidiendo una factura en la que se repercute el Impuesto sobre el Valor Añadido a la consultante.</p> <p>La consultante ha deducido la cuota soportada que le ha sido repercutida por el ilustrador.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>Si los servicios prestados por el ilustrador a la consultante están exentos y, en caso afirmativo, forma en la que debe proceder la consultante para obtener el reembolso del importe indebidamente repercutido.</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>1.- El artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), dispone que:</p> <p>“Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:</p> <p>(...)</p> <p>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.”.</p> <p>El artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (BOE del 22 de abril) señala que "se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica."</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>En concreto, la condición de dibujante, ha sido definida a estos efectos, por este Centro directivo en la contestación vinculante de 20 de mayo de 2003, número 0674-03, como aquellas personas físicas, cuya labor consista en la elaboración de ilustraciones, dibujos, mapas y gráficos, siempre que supongan la creación de una obra original o conlleven una aportación personal u original a una obra preexistente, aunque no se realicen expresamente para una revista o libro en concreto sino que procedan del archivo del dibujante cedido para su publicación.</p> <p>En consecuencia con lo anterior, las prestaciones de servicios, incluidas aquellas cuya contraprestación consista en derechos de autor, efectuadas por dibujantes</p>

personas físicas que consistan en la elaboración de ilustraciones en las condiciones señaladas, quedarán sujetas y exentas del Impuesto en los términos previstos en el artículo 20.uno.26º de la Ley del Impuesto.

2.- Por otra parte, el artículo 89 de la Ley 37/1992 dispone que:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

(...)

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.”.

De acuerdo con el artículo 15.2 del Reglamento de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre):

“2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la

modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas, bastando la determinación del período a que se refieren.”.

De acuerdo con lo anterior, debe señalarse, en primer lugar, que el ilustrador está obligado a rectificar las cuotas impositivas repercutidas expidiendo una factura rectificativa en las condiciones previstas en el artículo 15 del Reglamento de facturación, antes reproducido.

A este respecto, debe la consultante tener en cuenta que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento de facturación que “se considerarán de naturaleza tributaria, a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas y demás documentos a que se refiere este Reglamento, cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de derecho de dicha naturaleza.”.

3.- Por último, la consultante deberá proceder a la rectificación de las cuotas deducidas de acuerdo con lo establecido en el artículo 114 de la Ley 37/1992 que señala que:

“Uno. Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley.

La rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

(...)

2.º Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

(...)

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta Ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.”.

Por tanto, una vez recibida la factura rectificativa expedida por el ilustrador, la consultante deberá rectificar las cuotas deducidas en la declaración liquidación correspondiente al período en que reciba la factura.

4.- 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.