

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1787-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	11/07/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992. Ley 35/2006
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante, trabajador por cuenta ajena, ha compuesto con dos amigos una pequeña obra musical, obra de la que han cedido sus derechos a una editorial que va a publicarla en formato disco, quien les satisfará por la cesión un importe por los ejemplares vendidos. Para la promoción de la obra, la editorial organizará presentaciones en las que los cedentes interpretarán de forma gratuita las composiciones de su obra.
CUESTION-PLANTEADA	Tributación en el IVA y en el IRPF.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Impuesto sobre el Valor Añadido</p> <p>Primero. - El consultante ha cedido a una editorial mercantil la íntegra explotación económica de los derechos de autor de una pequeña obra artística musical compuesta conjuntamente con otras dos personas físicas.</p> <p>Por otra parte, el consultante junto a los otros autores realizará, en principio a título gratuito, la interpretación de sus canciones en los eventos que la editorial organice para la promoción de la distribución de los discos. No obstante, la editorial satisfará a los autores una determinada cantidad por los derechos de comunicación pública de las canciones.</p> <p>A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se consulta, por un lado, si procede la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.26º de la Ley 37/1992 por la cesión de los derechos de autor y, por otra parte, si está sujeta al Impuesto la prestación de servicios derivada de la interpretación de las citadas canciones en los eventos citados.</p> <p>Segundo.- 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), dispone 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>Por su parte, el apartado Dos, letra b) del citado artículo 4 dispone que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (...)</p> <p>b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."</p> <p>El apartado tres del mismo artículo 4 dispone que:</p> <p>"Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular."</p>

El artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula el concepto de empresario o profesional, en su apartado uno, letras a) y c), dispone lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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.”.

Por su parte, el apartado dos del citado artículo 5, declara lo siguiente:

“Dos. 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.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Los anteriores preceptos son de aplicación general y, por tanto, también se aplican a las personas físicas que desarrollen una actividad profesional de cualquier clase y cualesquiera que sean los fines perseguidos por las mismas, y por tanto dichas personas, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

No obstante, en el supuesto de que todas las operaciones realizadas por personas físicas lo fueran a título gratuito, no tendrían la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto ni las operaciones por ellos efectuadas estarían sujetas al mismo.

Por otro lado, dichas personas físicas tampoco tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen una operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional.

Este Centro directivo en, entre otras, la contestación vinculante de 21 de mayo del 2012, consulta V1102-12, ha manifestado que no “puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.”.

De acuerdo con todo lo anterior, el consultante tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y los servicios prestados de cesión de derechos de autor objeto de consulta, así como

los servicios artísticos (representaciones musicales) efectuados por aquel junto a otras dos personas, estarán sujetos a dicho Impuesto cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

Tercero. - No obstante lo anterior, el artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

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

(...)

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.”.

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios profesionales, exclusivamente los derivados de la cesión de sus derechos de autor objeto de consulta, efectuados por el consultante como compositor musical para una entidad mercantil.

Por otra parte, las demás prestaciones de servicio objeto de consulta efectuadas por el consultante estarán sujetas y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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”.

En aplicación de lo expuesto anteriormente, al responder las remuneraciones objeto de consulta al concepto de contraprestaciones por la cesión por los creadores de la obra de sus derechos de autor, su calificación en el IRPF será la de rendimientos del trabajo, pues de los datos con los que se plantea la consulta cabe entender que esa cesión no se realiza en el ámbito de una ordenación de medios y/o de recursos en cuanto elementos determinantes de una actividad económica que vinieran realizando los autores.

Respecto a la incidencia que pudiera tener en el IRPF la interpretación gratuita de las composiciones de la obra musical en actos organizados por la editorial para la promoción del disco, desde la calificación como rendimientos del trabajo que tienen en este caso la contraprestación a obtener por la cesión de derechos de autor, sin realizarse por tanto una actividad económica, nos lleva al artículo 6.5 de la Ley 35/2006 donde se determina que “se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital”.

Por tanto, desde esta calificación como rendimientos del trabajo, en lo que respecta a la labor promocional de las actuaciones gratuitas de presentación y/o promoción del disco, si se prueba la gratuidad de esa labor comportaría la inexistencia de rendimiento alguno que computar, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 6.5.

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).