

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3337-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	04/12/2019
NORMATIVA	LIVA 37/1992, arts. 11, 20.uno.26º, 69.tres.4º, 91.uno.4º, 136
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante está dada como autónoma en actividades de fotografía. Entre otras cosas hace fotografía artística que vende a todo el mundo a través de internet.</p> <p>La actividad se desarrolla en su vivienda habitual, de la que destina un 30 por 100.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>1ª Sujeción al IVA de la venta de fotografías.</p> <p>2ª Si puede deducir como gasto en el IRPF, la comunidad de propietarios y el seguro de la casa.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1ª Cuestión planteada.</p> <p>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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.</p> <p>Por su parte, el artículo 5, apartado Uno del mismo texto legal, establece que “A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>(...)”.</p> <p>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.</p> <p>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.”.</p> <p>Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la persona física consultante, que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional en cuanto ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, 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. En consecuencia, la consultante tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y quedarán sujetos al mismo las entregas de bienes y prestaciones de</p>

servicios que en el ejercicio de su actividad realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

De la información aportada en el escrito de consulta no es posible deducir el tipo de servicios, en relación con la actividad de fotografía, que presta la consultante por lo que se expondrán las distintas posibilidades de tributación relacionadas con la actividad objeto de consulta.

En primer lugar, el artículo 20, apartado uno, número 26º, de la citada Ley, dispone que estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido "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 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

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.

Este Centro directivo ha venido considerando que la exención contenida en el artículo 20, apartado uno, número 26º, de la Ley 37/1992, relativa a los prestados por los autores, instrumentados mediante la de 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.

A su vez, el artículo 11, apartado uno de la Ley 37/1992 establece que, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Por su parte, el artículo 11, apartado dos, número 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

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

(...).

4º. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial."

De acuerdo con lo expuesto, están sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios que preste la consultante, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor, que consistan en la realización de reportajes fotográficos para periódicos y revistas en las condiciones señaladas.

En caso de no concurrir las circunstancias anteriores, y en lo que respecta al tipo impositivo aplicable a la actividad objeto de consulta, el artículo 90, apartado uno, de la Ley dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Por su parte, el artículo 91, apartado Uno. 4 del mismo texto legal, establece que se aplicará el tipo del 10 por ciento:

“4. A 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:

1º. Por sus autores o derechohabientes.

2º. Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.”

Por su parte, el artículo 136 de la citada Ley establece en el apartado Uno, número 2º, letra g), que “se consideran objetos de arte, las fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.”.

Este será el caso cuando la consultante realice determinadas fotografías que edite y trate por medios artesanales (analógicos) para luego comercializarlas a través de una página web.

Las fotografías realizadas por la consultante que tuvieran las características referidas en el artículo 136 antes citado, es decir, entregas de bienes, tendrán la consideración de objetos de arte y su entrega tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, siempre que el consultante sea una de las personas a las que se refiere el artículo 91, apartado Uno. 4 de la Ley 37/1992.

No concurriendo lo anterior, el tipo impositivo aplicable a las entregas de dichas fotografías será el general del Impuesto del 21 por ciento.

Finalmente y en el caso que el suministro de fotografías se realice en formato digital a través de internet deberá analizarse si las operaciones constituyen servicios prestados por vía electrónica.

En este sentido, el artículo 69.Tres, número 4º, de la Ley del Impuesto establece que “a efectos de esta Ley, se entenderá por:

(...).

4º. 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.”.

El anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ofrece un listado no exhaustivo de servicios electrónicos cuya trasposición al ordenamiento jurídico interno se efectúa a través del artículo 69.Tres.4º de la Ley 37/1992, previamente reproducido. En concreto, según dicho anexo, se consideran servicios prestados por vía electrónica, entre otros:

“1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;

- 2) Suministro de programas y su actualización;
- 3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;
- 4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;
- 5) Suministro de enseñanza a distancia.”.

Por su parte, el Anexo I del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, señala que el Punto 3 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE, esto es, el suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos, incluye:

- “a) acceso o descarga de fondos de escritorio;
 - b) acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas;
- (...)”.

De acuerdo con todo lo anterior, debe concluirse que el suministro de fotografías a través de internet para su descarga a través de la red constituye una prestación de servicios efectuada por vía electrónica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con el tipo impositivo aplicable a los servicios prestados por vía electrónica el artículo 98 de la Directiva armonizada establece que “los tipos reducidos no serán aplicables a los servicios prestados por vía electrónica.”.

En consecuencia, el suministro de imágenes fotográficas a través de una plataforma web o plataforma de venta en Internet, a la que puedan acceder clientes de la consultante que vayan a descargarlas a través de la red, tiene la consideración de una prestación de servicios prestada por vía electrónica y quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento.

2ª Cuestión planteada.

El artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 4 de agosto) –en adelante RIRPF- en desarrollo del artículo 29 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 de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, regula los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, estableciendo que:

“1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorias y

notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2º Aquéllos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

(...)”.

De lo anterior se desprende que la normativa reguladora del Impuesto permite la afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Cumpliéndose esta condición, se podrá afectar la parte de la vivienda que se utilice para el desarrollo de la actividad económica.

Esta afectación parcial supone que la consultante podrá deducirse la totalidad de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones (excluido el valor del suelo), IBI, intereses, tasa de basuras, comunidad de propietarios, seguro de responsabilidad civil de la vivienda, etc., proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada a la actividad económica desarrollada.

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.