

Consulta Vinculante V1600-14, de 20 de junio de 2014 de la Subdirección General de
Impuestos sobre el Consumo

LA LEY 1806/2014

DESCRIPCIÓN

El consultante está dado de alta en el epígrafe 861 del IAE la actividad de pintores, escultores ceramista...El consultante carece de ingresos estables, produciéndose en el momento de la venta de la obra. El consultante percibe ingresos por derechos de autor.

CUESTIÓN

Deducibilidad del impuesto soportado.

CONTESTACIÓN

1.- 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 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."

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.

(...)"

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.

2.- 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:

"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 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), 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 de 17 de noviembre), 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:

"21) 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, están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios, consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual efectuadas por los propios autores, personas físicas, a la entidad de gestión de derechos de la propiedad industrial.

3.- El ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto solamente resulta procedente de acuerdo con las limitaciones y requisitos establecidos por su normativa y, esencialmente, los contenidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992).

En particular, los artículos 92.dos, 93.cuatro, 94 y 99.dos de dicha Ley establecen lo siguiente:

"Artículo 92.- Cuotas tributarias deducibles.

(...)

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley".

"Artículo 93.- Requisitos subjetivos de la deducción.

(...)

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades".

"Artículo 94. Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.

Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).".

"Artículo 99.- Ejercicio del derecho a la deducción.

(...)

Dos. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado."

A los efectos de una correcta interpretación de los referidos preceptos, ha de hacerse referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de junio de 1998, Asunto 098/98, Midland Bank plc en la que se manifiesta lo siguiente:

"(...)

20. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, a cuya luz debe interpretarse el apartado 2 de dicha disposición, establece el régimen aplicable al derecho a deducir el IVA, cuando éste se refiere a operaciones por las que se soporta el IVA utilizadas por el sujeto pasivo para «efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho». En esta norma, la utilización de los términos «para efectuar» demuestra que, para originar el derecho a la deducción establecido por el apartado 2, los bienes adquiridos o los servicios obtenidos deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones por las que se repercute el IVA y que dan derecho a deducir y que, a este respecto, es indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar (véase la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94 (LA LEY 4328/1995), Rec. p. I-983, apartados 18 y 19).

21. Confirma esta interpretación el artículo 2 de la Primera Directiva, según el cual sólo será deducible el importe de la cuota del IVA que haya gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de una operación sujeta a gravamen.

22. No obstante, como también ha declarado el Tribunal de Justicia, una vez originado, el derecho a deducir sigue existiendo, aunque la actividad económica considerada no haya dado lugar a operaciones sujetas a gravamen o aunque el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94 (LA LEY 11080/1996), Rec. p. I-857, apartados 20 y 21; Ghent Coal Terminal, antes citada, apartado 20, y de 8 de junio de 2000, Schloßstraße, C-396/98, aún no publicada en la Recopilación, apartado 42)".

En consecuencia con la indicada jurisprudencia y siempre que concurran el resto de requisitos y limitaciones para la deducción del Impuesto a que se ha hecho referencia, las cuotas que haya soportado el consultante por el coste de bienes y servicios adquiridos para la actividad serán deducibles siempre que pueda acreditarse la intención confirmada por elementos objetivos que dichos bienes y servicios iban a destinarse al desarrollo de una actividad sujeta y no exenta del Impuesto incluso cuando, a posteriori, no sea posible dicha utilización a causa de circunstancias ajenas a la voluntad de la consultante y aunque no se produzcan operaciones sujetas durante un tiempo. En tal caso, el importe de dichas cuotas soportadas podrá consignarse en las declaraciones liquidaciones procedentes una vez se esté en posesión de una factura completa que reúna la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (LA LEY 20111/2012) (BOE de 1 de diciembre).

Por otra parte, las cuotas soportadas por la adquisición bienes y servicios sólo podrán deducirse por el

consultante en la medida en que tales bienes y servicios se vayan a utilizar, previsiblemente, en el desarrollo de su actividad empresarial y se trate de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto.

Según se expone en el escrito de consulta, el consultante realiza tanto operaciones sujetas y no exentas (entregas de obras de arte) como operaciones sujetas y exentas (cesión derechos de autor exentas por el art 20. (LA LEY 3625/1992) Uno.26º de la Ley 37/1992), por lo que, bajo este supuesto, sólo cabrá plantearse la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a su actividad por lo que respecta a las actividades empresariales sujetas y no exentas. Las cuotas soportadas correspondientes a los bienes y servicios destinados al ejercicio de la actividad sujeta y exenta, no serán deducibles.

Por otra parte, el artículo 102 de la Ley del Impuesto dispone la aplicación de la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad, efectúe conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. En concreto, el artículo 102 de la citada Ley establece lo siguiente:

"La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho."

En caso de que sea de aplicación la regla de la prorrata, hay que tener en cuenta lo dispuesto en los artículos siguientes de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), que completan la regulación anterior.

De conformidad con lo previsto por el artículo 103 de la citada Ley, la regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial. El propio artículo indica que la regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado dos del mismo precepto.

En relación con la prorrata general, el artículo 104 de la Ley establece lo siguiente:

"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el Impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el Impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquéllas que no originen el derecho a deducir.

(...):".

En cuanto a la prorrata especial, el artículo 106, apartado uno, de la citada Ley, establece que:

"El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartado dos y siguientes. La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley."

Si el consultante opta por la aplicación de la regla de prorrata especial podrá deducir la totalidad de las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción (entrega de obras de arte creadas por él).

Por el contrario, no podrá deducir la ninguna de las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a la deducción (cesión derechos de autor exenta por el art 20. (LA LEY 3625/1992) Uno.26º de la Ley 37/1992).

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 (LA LEY 1914/2003).

