

**BUSCADOR****Resultados**

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

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	V3641-20
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>Fecha salida</b>	28/12/2020
<b>Normativa</b>	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 84, 92 a 114
<b>Descripción de hechos</b>	La persona física consultante ejerce la actividad de pintor y realiza entregas de cuadros y murales, directamente o mediante intermediario, a particulares que pueden estar establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en otro Estado miembro o fuera de la Comunidad.
<b>Cuestión planteada</b>	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dichas entregas y tipo impositivo aplicable a las mismas.
<b>Contestación completa</b>	<p>1.- 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.</p> <p>El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <p>a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario 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>Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:</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,</p>

mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, el consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, artículo 8.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

El artículo 11.Uno de la citada Ley preceptúa 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.

El apartado dos, número 1º de dicho precepto dispone que, en particular, se considerará prestaciones de servicios, el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

En este sentido, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 25 de enero de 2018, número V0138-18, el considerar que la realización de pinturas sobre cualquier soporte (lienzo, tabla, paredes o techo), bien sean efectuadas por encargo o no, tiene la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, 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 **artista**s 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”.

De acuerdo con la doctrina de este Centro directivo referida a la aplicación a los **artista**s 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 comics, así como sus ensayos y bocetos y las demás obras plásticas originales, sean o no aplicables.

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, como sería el supuesto objeto de consulta, que se encontrarán sujetas al mismo siempre que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

4.- Por otra parte, las reglas relativas al lugar de realización del hecho imponible entrega de bienes se encuentran reguladas en el artículo 68 de la Ley del Impuesto, que establece lo siguiente:

“Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

1º. A) Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

(...).”.

Por lo tanto, las entregas de los cuadros que realice el consultante se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los mismos no sean objeto de expedición o transporte y se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio, así como en aquellos supuestos en los que sean objeto de expedición o transporte y el transporte se inicie en el mismo.

5.- En relación con las entregas que tengan a un destinatario establecido fuera del territorio de aplicación del Impuesto, debe señalarse que el artículo 25 de la Ley del Impuesto establece la exención de las siguientes operaciones:

“Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de un número de identificación a efectos del

Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor.

(...)

La exención descrita en este apartado no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14, apartados uno y dos, de esta Ley.

(...).”.

Por lo tanto, en aquellos supuestos en los que el destinatario sea un particular establecido en otro Estado miembro, esta exención no resultaría de aplicación quedando la entrega sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, en aquellos supuestos en los que el destinatario se encontrase establecido fuera de la Comunidad, el artículo 21 de la Ley dispone que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

“1º. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

2º. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.

(...).”.

El desarrollo reglamentario de esta exención se efectúa por el artículo 9 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre).

En relación a la exención contemplada en el artículo 21 de la Ley 37/1992, tal y como reiteradamente ha establecido este Centro directivo (entre otras, en la contestación vinculante de 15 de mayo de 2015, número V1497-15), “para que la exención sea aplicable a la operación por la que se cuestiona en el escrito de la consulta deben darse alguna de las dos siguientes situaciones:

Que el propio transmitente (o un tercero en su nombre y por su cuenta) sea el que expida o transporte los bienes fuera de la Comunidad, apareciendo el mismo ante la Aduana como exportador en nombre propio de los bienes entregados. Será necesario que el transporte de los bienes esté vinculado a la entrega efectuada por la consultante al adquirente de la mercancía y no a ninguna entrega que pudiera producirse con posterioridad. Esta vinculación del transporte a la entrega efectuada por el consultante podrá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho y fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar el consultante como exportador de los bienes.

Que sea el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto (o un tercero en su nombre y por su cuenta) quien expida o transporte los bienes fuera de la Comunidad debiendo asimismo proceder a la presentación del DUA y correspondiendo en cualquier caso la condición de exportador bien al proveedor establecido en el territorio de aplicación del impuesto o bien al adquirente en el caso en que éste estuviera establecido en el territorio de la Comunidad. (...).”.

De acuerdo con lo anterior, una entrega de bienes en la que concurren los requisitos previstos en el artículo 21 de la Ley del Impuesto y 9 del Reglamento del Impuesto estará sujeta, aunque exenta del mismo.

6.- Por otra parte, en relación con la posible actuación de una galería de arte o intermediario similar en la venta de las obras de arte objeto de consulta, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la contestación vinculante de 10 de mayo de 2019, número V1037-19, hay que hacer referencia al artículo 8.Dos.6º de la Ley que añade que también se consideran entregas de bienes “las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra”.

Por el contrario, si la galería actúa en nombre del **artista**, esto es, en nombre ajeno, como parece deducirse del escrito de la consulta, la operación que realiza se considerará como prestación de servicios de mediación a efectos del Impuesto, por establecerlo así el artículo 11, apartado dos, número 15º de la referida Ley que señala que:

“15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.”.

Estos servicios de intermediación tributarían, en su caso, al tipo general del Impuesto del 21 por ciento a tenor de lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

7.- En relación con el tipo del Impuesto aplicable a las operaciones objeto de consulta, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Uno.4 de la Ley 37/1992 establece la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a las siguientes operaciones:

“4. 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:

1.º Por sus autores o derechohabientes

(...)”.

Por su parte, el artículo 136 de la Ley del Impuesto define el concepto de objetos de arte en los siguientes términos:

“(...

2º. Objetos de arte, los bienes enumerados a continuación:

a) cuadros, "collages" y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el **artista**, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701);

b) grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el **artista**, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (Código NC 9702 00 00);

c) esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el **artista**; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el **artista** o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00);

(...)”.

El artículo 136 de la Ley 37/1992 es trasposición del artículo 311.1, 5) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, e incorpora los bienes que tienen la consideración de objeto de arte, a tenor, de lo establecido en la parte A del anexo IX de la referida Directiva.

En consecuencia con lo anterior, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 10 por ciento las entregas de cuadros objeto de consulta efectuadas por el **artista** que se encuentren sujetas y no exentas del Impuesto, siempre y cuando dichos bienes tengan la consideración de objetos de arte, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 136 de la Ley del citado tributo.

8.- 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.