

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2172-08
Órgano	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha salida	19/11/2008
Normativa	Ley 35/2006, Art. 88; Ley 37/1992, Arts. 20, 84

Descripción de hechos La comunidad de bienes consultante, constituida por dos personas físicas, desarrolla la actividad de prestación de servicios jurídicos. Con fecha 12 de enero de 2007, las dos integrantes de la comunidad han firmado tres contratos con una editorial para la elaboración de tres libros de contenido jurídico.

Cuestión planteada

- Calificación en el IRPPF de la cesión de los derechos de autor de los referidos libros.
- Sujeción al IVA de la mencionada cesión de derechos .

Contestación completa Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las comunidades de bienes no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establecen los artículos 8.3 y 86 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) .Añadiendo el artículo 88 que las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los comuneros.

Lo anterior supone que en el supuesto de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos a los comuneros mantendrán esa misma naturaleza, profesional en este caso.

Ahora bien, para que el régimen de atribución de rentas que contemplan los citados artículos resulte aplicable es necesario, en el caso de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, que estas normas permitan su ejercicio por la comunidad de bienes. Cumpliéndose lo anterior, los rendimientos de cada comunero no se integran en el IRPF como rendimientos del trabajo, sino que su integración se realiza por la vía del régimen de atribución de rentas, constituyendo para cada comunero un rendimiento de actividad económica.

La viabilidad del planteamiento anterior en el supuesto objeto de consulta comporta que los rendimientos de la actividad de servicios jurídicos desarrollada por la entidad consultante se atribuyan a las dos comuneras que la integran como rendimientos de una actividad económica, profesional en este caso.

Por otra parte, el hecho de que las obras se realicen en colaboración comporta que los **derechos** de propiedad intelectual correspondan a las dos coautoras en la proporción que ellas determinen: así lo dispone el artículo 7 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (BOE del día 22), que establece además que en lo no previsto en la propia Ley se aplicarán a las obras en colaboración las reglas establecidas en el Código Civil para la comunidad de bienes.

Dicho lo anterior, y ya pasando a analizar la calificación de los rendimientos correspondientes a la **cesión** de los **derechos** de **autor** de las obras jurídicas elaboradas por las comuneras, 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 los rendimientos percibidos por la elaboración de las obras, 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”.

Conforme con lo expuesto, y teniendo en cuenta que la elaboración de las obras jurídicas cabe entender que se desarrolla como consecuencia de la propia actividad profesional de prestación de servicios jurídicos, la calificación de los rendimientos correspondientes a la cesión de los derechos de propiedad intelectual efectuados por las coautoras de las obras no puede ser otra que la de rendimientos de actividades profesionales.

Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), 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”.

El artículo 5, apartado uno, letra a) de la misma Ley señala que se reputarán empresarios o profesionales a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales, definidas en el apartado siguiente de dicho precepto como “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, continúa dicho precepto, “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”.

Por su parte, el artículo 84, apartado tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que “tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto”.

En consecuencia con los indicados preceptos, una comunidad de bienes que realiza una actividad empresarial o profesional adquiere la condición de empresario y es sujeto pasivo del Impuesto por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice, independientemente de que sus miembros, comuneros o partícipes, individualmente considerados, tuvieran en su caso dicha condición.

Segundo.- El artículo 20, apartado uno, número 26º, de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que estarán exentos de dicho Impuesto 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.

Tercero.- El antecedente legislativo de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido anteriormente mencionado, lo constituye la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual (Boletín Oficial del Estado del 17), 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 (DO L 375 de 31.12.1991), que completaba el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modificaba, con vistas a la abolición de fronteras, la Directiva 77/388/CEE, 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, 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 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), vigente desde el 1 de enero de 2007, que derogó la Directiva 77/388/CEE, 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 del 1 de enero de 1993.”

El precepto de la Directiva 2006/112/CE 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, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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, 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, 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.

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 u otro tipo de entidades.

De acuerdo con lo expuesto están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios objeto de consulta, consistentes en la **cesión de los derechos** de la propiedad intelectual de unos determinados autores a una empresa editorial, adquiridos por la comunidad de bienes consultante previamente de los propios autores, en este caso miembros de dicha comunidad.

No obstante, en el caso que la **cesión de los derechos** de la propiedad intelectual, relativos a la elaboración de unas guías jurídicas, se efectúe por los autores directamente a una empresa editorial y no a través de la comunidad integrada por ambos, la **cesión de los citados derechos de autor** estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo que comunico a ustedes 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.