

**Resultados**

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

**Documento seleccionado**

**Nº de consulta** V2622-20

**Órgano** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**Fecha salida** 04/08/2020

**Normativa** TRLRHL. Ley 37/1992. Ley 35/2006.

**Descripción de hechos** Diseñador gráfico que cede sus diseños a diferentes empresas para su estampación en diversos productos (ropa, mobiliario, material de cocina, etc.) percibiendo como contraprestación por la cesión de derechos de autor unas cantidades (regalías) por producto vendido.

**Cuestión planteada** Tributación en IAE, IVA e IRPF.

**Contestación completa** Impuesto sobre Actividades Económicas

1º) El apartado 1 del artículo 78 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece “El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”.

En el mismo sentido se expresa la regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al señalar que “El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa”.

2º) Según todo lo expuesto, y con referencia a la clasificación de la actividad objeto de consulta, consistente en el diseño gráfico de imágenes, ejercida por una persona física, puede tener la consideración, bien de actividad empresarial o bien de actividad profesional.

Desde la óptica del Impuesto, es profesional quien, actuando por cuenta propia, desarrolle personalmente la actividad de diseñador gráfico.

Cuando la actividad de diseñador gráfico se ejerza, no como una manifestación de la capacidad personal, sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del diseñador, estaremos en presencia de una actividad empresarial.

Si el sujeto pasivo realiza él directa y personalmente la actividad de diseñador gráfico, se está ante una situación de profesionalidad a efectos del Impuesto.

Por el contrario, si la actividad de diseñador gráfico se ejerce en el seno de una organización, tal elemento de profesionalidad, vinculado a la personalidad individual del diseñador, habría desaparecido, para dar paso a una clara situación empresarial.

Realizada la anterior puntualización, cuando nos encontramos ante una situación en la que una persona física desarrolla, por cuenta propia y a título individual, la actividad de diseño gráfico, sin que concurren otras circunstancias que permitan apreciar la existencia de una organización empresarial, el sujeto pasivo deberá darse de alta en el grupo 399 de la sección segunda de las Tarifas, “Otros profesionales relacionados con otras industrias manufactureras n.c.o.p.”.

En caso contrario, cuando la actividad de diseño gráfico implique la existencia de una organización empresarial en los términos ya indicados, el sujeto pasivo deberá matricularse y tributar por el epígrafe 843.9 de la sección primera de las Tarifas, "Otros servicios técnicos n.c.o.p."

En el presente caso y según parece desprenderse de la información facilitada en el correspondiente escrito de consulta, no se aprecian circunstancias determinantes de la existencia de una organización empresarial puesta al servicio de la actividad de diseño gráfico, por lo que el consultante deberá figurar dado de alta en el citado grupo 399 de la sección segunda, "Otros profesionales relacionados con otras industrias manufactureras n.c.o.p."

La cesión de los diseños de imágenes elaborados por el consultante a terceros (empresas situadas en el territorio de aplicación del IVA y empresas situadas en el resto del mundo) para su estampado en distintos productos percibiendo unas regalías o royalties por las ventas de los productos que llevan estampadas sus imágenes, supone una cesión de derechos de explotación constitutiva de un arrendamiento.

La cesión de derechos de explotación sobre diseños de imágenes se clasifica en el grupo 859 de la sección primera de las Tarifas, "Alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p. (sin personal permanente)".

#### Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- El consultante es una persona física establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que desarrolla la actividad de diseñador gráfico cediendo los derechos de las imágenes diseñadas a otros empresarios y profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido para que las utilicen en sus productos y percibiendo como contraprestación importes en función de los productos vendidos por sus clientes en los que hayan usado dichas imágenes.

El consultante se plantea acerca de la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.26º de la Ley 37/1992 así como la sujeción de los servicios prestados a clientes establecidos fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

Segundo.- De acuerdo con el artículo 4, apartado primero, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están 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 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, 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.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).".

Asimismo, el artículo 11 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 esta Ley no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.". Concretamente, el apartado dos 3º de este artículo dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios "las cesiones de uso o disfrute de bienes".

De acuerdo con lo anterior, el consultante tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y los servicios prestados estarán sujetos a dicho Impuesto.

Tercero.- Por otra parte, el artículo 11, apartado uno de la citada Ley preceptúa lo siguiente:

"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 esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."

El apartado dos, número 4º de dicho precepto dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios, las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.

Cuarto.- 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 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, 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 recogida, entre otras, en la contestación vinculante a la consulta, de 7 de septiembre de 2016, con número de referencia V3742-16, 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.

Por lo tanto, en la medida en la que el consultante persona física realice la cesión de los derechos de autor de una obra artística original en los términos señalados, dicha cesión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Quinto.- En cuanto al lugar de realización de las referidas cesiones de los derechos de autor a otros empresarios o profesionales, el artículo 69 de la Ley del Impuesto establece lo siguiente en su apartado Uno, número 1º:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.”.

Por lo tanto, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, las cesiones realizadas por el consultante cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

Sexto.- No obstante lo anterior, hay que hacer referencia al artículo 70, apartado Dos, de la Ley 37/1992 establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas de localización de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto y dispone lo siguiente:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

(...).”.

Dentro del artículo 69 apartado Dos de la Ley del Impuesto se incluyen, en su letra a), los siguientes servicios:

“a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.”.

Este Centro Directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en

la ruta contractual, resulte procedente. En particular, entre otras, en la contestación a consulta vinculante de 1 de junio de 2016, número V2393-16, en relación con la aplicación del artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

En esencia, dichos requisitos son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión o televisión o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl, estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito deberá valorarse de forma individualizada de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

Séptimo.- Por otra parte, La Comisión Europea se ha pronunciado recientemente sobre la interpretación y aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado.

La Comisión establece en primer lugar que no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112 /CE que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor.

Considera la Comisión que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor, En consecuencia, rechaza en primer lugar, que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo.

Estima al Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo. En este sentido la Comisión considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

Por tanto, para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario, esto es el empresario o profesional no

establecido, cliente de la consultante en la realización de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto.

Octavo.- Por último, en el supuesto objeto de consulta, podría suceder que las prestaciones de servicios que realiza la consultante sirvan tanto para que sus clientes realicen operaciones en el territorio de aplicación del Impuesto, como fuera de él.

A estos efectos, debe señalarse que aunque el artículo 70.Dos no recoge de forma específica una utilización parcial, cualquier uso o utilización efectiva, en los términos señalados, que se produzca en el territorio de aplicación del Impuesto, cumplidos el resto de requisitos, deberá dar lugar a la aplicación de la norma.

No obstante, como se establece, entre otras, en contestación a la consulta vinculante de 14 de diciembre de 2015, número V3966-15, hay que añadir que admitida la aplicación parcial de la medida, se plantea la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivos que se producen en territorio de aplicación del Impuesto. Una vez más, parece que la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en dicho territorio. A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos que se obtengan de las operaciones realizadas por la consultante sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, en que se hayan usado los servicios objeto de consulta, en la medida en que constituyen un "input empresarial", respecto del total de ingresos que obtenga como consecuencia de su uso o explotación.

#### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el ámbito de la tributación por el IRPF, 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 de este impuesto, 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".

Conforme con estas calificaciones normativas, las cantidades que pudiera percibir el consultante por la cesión de derechos de propiedad intelectual correspondientes a los diseños por él creados y que se estampan en los objetos vendidos tendrían la consideración de rendimientos del trabajo, salvo que su labor de diseñador gráfico se realice como ejercicio de una actividad económica (profesional), en cuyo caso aquellas cantidades tendrían la consideración de rendimientos de actividades profesionales.

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).