

Numero Resolucion :V3710-2015

Marginal:69474119

Fecha :25-11-2015

DESCRIPCION :

El consultante realiza una actividad de diseño gráfico y plástico de figuras originales de colección a escala, que después serán reproducidas por la empresa que realiza el encargo conforme a los diseños aportados.

CUESTION:

Exención de la prestación de servicios realizada por el consultante, conforme al artículo 20.Uno.26º Ley 27/1992.Deducibilidad de las cuotas del Impuesto soportadas en su actividad. Exención en caso de que el consultante decidiera vender directamente reproducciones de sus figuras.

CONTESTACION :

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), preceptúa 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.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 5, apartado uno, letra a) de la Ley 37/1992, a los efectos de lo dispuesto en dicha 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.”.

El artículo 5, apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone lo siguiente:

“Dos. 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 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.”.

De acuerdo con lo anterior, el consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando por tanto sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

2.- El artículo 8 de la Ley del Impuesto define en su apartado uno las entregas de bienes como “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes”.

Por otro lado, el apartado uno del artículo 11 define las prestaciones de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido como “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 del mismo artículo completa la definición señalando que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios, entre otras, “el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.”.

De la información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que el consultante elabora únicamente diseños originales de figuras en miniatura de colección, siendo la empresa cliente quien lleva a cabo la reproducción de dichos diseños. Puede considerarse, por tanto, que se trata de una prestación de servicios. En cambio, si el consultante pasara a elaborar por sí mismo las figuras y a venderlas a particulares o empresas, en tal caso nos encontraríamos ante una entrega de bienes.

3.- Por su parte, el apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992 establece una serie de supuestos de exención en operaciones interiores, señalando en su número 26º:

“Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...).

26º. Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de auto, 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 otra parte, el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (Boletín Oficial del Estado del

22), señala que "se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica".

A su vez, de lo dispuesto en el artículo 11 del mencionado 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, actualización, 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

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios profesionales que, teniendo por objeto sus creaciones artísticas originales, presten a terceros las personas físicas que sean autores de pinturas, dibujos, grabados, litografías, historietas gráficas, tebeos o comics, así como sus ensayos y bocetos y las demás obras plásticas originales, sean o no aplicadas.

En consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 20, apartado uno, 26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, estarán sujetos y exentos de dicho Impuesto los servicios profesionales, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por los artistas plásticos que sean personas físicas, en la medida en que tengan por objeto sus creaciones artísticas, que impliquen una aportación personal u original distinta de una obra preexistente, como sucede en el supuesto planteado en el escrito de consulta.

Sin embargo, dado que la mencionada exención se refiere exclusivamente a prestaciones de servicios profesionales, y no a entregas de bienes, quedarán exentas por este precepto las prestaciones que el consultante realiza en la actualidad, pero no así las entregas de bienes que pudiera realizar directamente en un futuro.

4.- En lo que se refiere al tipo impositivo aplicable, el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, apartado dos del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El citado Real Decreto-ley 20/2012, vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, dio una nueva redacción al artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la que no se contempla la tributación a un tipo reducido de las entregas de obras de arte, antigüedades y objetos de colección, anteriormente contenidos en el artículo 91, apartados uno, 4 y 5 de la Ley 37/1992.

No obstante lo anterior, el Real Decreto Ley 1/2014, de 24 de enero (BOE de 25 de enero), en vigor desde el 26 de enero, repone de nuevo el artículo 91.Uno.4 y 5, disponiendo en el apartado 1º del apartado 4 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 los conceptos de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección 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);

d) tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos;

e) ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él;

f) esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería;

g) 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.”.

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.

Conforme a lo dispuesto en los artículos citados, sólo podrá aplicarse el tipo reducido del 10 por ciento a las entregas de figuras originales diseñadas y elaboradas por el consultante con una tirada limitada a ocho ejemplares; en otro caso, se aplicará el tipo impositivo general del 21 por ciento.

5.- Por lo que se refiere a la posibilidad de deducir las cuotas impositivas soportadas en el ejercicio de su actividad, el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado en el capítulo I del título VIII, artículos 92 a 114, de la Ley 37/1992.

En particular, el artículo 94 de la Ley del Impuesto, que establece en su apartado uno, número 1º, letra a), en relación con las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, lo siguiente:

"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 y 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.

(...).".

De este modo, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios sólo podrán deducirse por el consultante, con carácter general, 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.

De este modo, y dado que en la actualidad realiza únicamente la prestación de servicios sujetos pero exentos en virtud del artículo 20.Uno.26º, no podrá deducir las cuotas soportadas en cuantía alguna.

Por otra parte, el artículo 102 de la Ley del Impuesto dispone la aplicación de la regla de prorata 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 los siguientes términos:

"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."

Así pues, en la medida en que el consultante pase a realizar en el ejercicio de su actividad tanto operaciones sujetas y exentas como operaciones no exentas (es decir, si comienza a realizar entregas de bienes como se describe en el escrito de consulta), tendrá que aplicar la regla de la prorrata en su actividad.

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, 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.”.

6.- 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.