

Consulta vinculante V0218-23

Dirección General de Tributos · SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha de salida: 13/02/2023

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

Descripción de hechos

Se indica en el escrito de consulta: "Soy un escritor-editor que escribe sus propios libros (en tapa blanda, tapa dura y libro electrónico) y los maqueta. Mi intención es enviar los archivos a ciertas empresas (Amazon KDP, Google Libros, IngramSpark, Smashwords, Lulu) para que los impriman, los distribuyan y los vendan. Me han informado estas empresas de que yo cobraría un porcentaje de cada libro que se haya vendido (como regalías o derechos de autor); estas plataformas me enviarían informes con los ejemplares vendidos y posteriormente me transferirían el porcentaje de dinero que me correspondiera".

Cuestión planteada

En relación con lo arriba indicado se pregunta sobre la tributación en IAE, IVA e IRPF.

Contestación completa

Impuesto sobre Actividades Económicas El Impuesto sobre Actividades Económicas se regula, en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del citado impuesto. La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas dispone 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 aquellas, 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.". La regla 4ª.1 de la Instrucción establece que "Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que, en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa", por lo que el consultante deberá darse de alta en las rúbricas de las Tarifas que clasifiquen todas y cada una de las actividades que realice. La actividad de escritor no se halla especificada en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que en virtud de lo dispuesto en la regla 8ª de la Instrucción habrá de clasificarse en la rúbrica dedicada a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.) a la que por su naturaleza se asemeje. Si dicha clasificación no fuera posible, se clasificará, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemeje. El grupo 861 de la sección segunda de las Tarifas del IAE clasifica la actividad de "Pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores y artistas similares" dentro de la agrupación 86 "Profesiones liberales, artísticas y literarias". Por tanto, el consultante, por la actividad profesional de escritor, deberá darse de alta en el grupo 861 de la sección segunda de las Tarifas "Pintores, Escultores, Ceramistas, Artesanos, Grabadores y artistas similares", en aplicación de la citada regla 8ª de la Instrucción. Además, en el caso de que las actividades que lleve a cabo el consultante se consideren edición de su propia obra, deberá darse de alta, adicionalmente, en el epígrafe 476.1 "Edición de libros" de la sección primera de las Tarifas.

Impuesto sobre el Valor Añadido 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.". El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán

realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. 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.”. Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: “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. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...)”. 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. 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.”. 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. De la información suministrada en el escrito de consulta, parece deducirse que va a tener lugar una cesión del derecho a la explotación de la obra por el consultante en favor de la plataforma digital que será la que proceda a la venta de la misma en nombre propio frente a los adquirentes. Esto es, no parece que sea el consultante el que mantenga una comunicación y relación directa con los adquirentes de su obra, ni que sea él el que ha fijado las reglas y condiciones del suministro de la misma o haya ordenado la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación que deban satisfacer los adquirentes. Por el contrario, parece que dichas funciones las desempeña el titular de la plataforma digital que será el que abone al consultante una comisión por cada descarga o venta física del libro sin que el consultante tenga conocimiento de la identidad ni procedencia del usuario que ha efectuado la descarga o la adquisición del libro, sino que es la plataforma la que actúa en nombre propio frente al adquirente (por todas, la contestación vinculante de 23 de febrero de 2017, número V0472-17, por lo que se refiere a la actuación del titular de la plataforma digital). Bajo esta hipótesis, estaríamos ante dos prestaciones de servicios en cadena: la efectuada por el consultante, en nombre propio, en favor del titular de la plataforma digital y la que ésta última realiza, también en nombre propio, frente a los adquirentes de los libros. El objeto de la presente consulta se circunscribe al análisis de la primera de las operaciones al haber sido presentada la consulta por la persona física autora de la obra. En relación con la calificación de la cesión del derecho de explotación y comercialización de la obra por parte del consultante en favor del titular de la plataforma digital, el artículo 11.º 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.”. Por su parte, el apartado Dos, número 4º de este mismo artículo 11, considera prestaciones de servicios, en particular: “4º. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.”. Las referidas prestaciones de servicios objeto de consulta quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando, conforme a las reglas de lugar de realización de las prestaciones de servicios aplicables, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto. Dichas reglas se contienen en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992. El artículo 69 establece las reglas generales sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios en los siguientes términos: “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. (...). En consecuencia, las prestaciones de servicios efectuadas por el consultante quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto cuando su destinatario (el titular de la plataforma digital) sea un empresario o profesional actuando como tal que tenga en dicho territorio su sede de actividad económica, o un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio o residencia habitual, tal y como se ha señalado en el transcrito artículo 69.Uno.1º de la Ley. De la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que la plataforma digital no tiene su sede o establecimiento permanente, de la que son destinatarios los servicios objeto de consulta, radicados en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que la presente contestación se va a realizar partiendo de dicha hipótesis y, de ser así, los servicios consultados no se entenderían realizados en el territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y no estarían sujetos a dicho impuesto. No obstante lo anterior, el artículo 70, apartado dos, de la Ley 37/1992, con la redacción dada por el artículo 68 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE de 31 de diciembre), vigente en el momento de producirse los hechos objeto de consulta, establecía un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones 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, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, 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. 2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. 3.º Los de arrendamiento de medios de transporte. 4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.". A estos efectos, el apartado Dos del artículo 69 de la Ley del Impuesto, señala lo siguiente: "Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla: 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. (...) f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes. (...). En este sentido, los servicios consistentes en el desarrollo de una obra literaria objeto de consulta, se encuentran entre los señalados en el referido artículo 70.Dos de la Ley 37/1992. 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, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), manifestado en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl. 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 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. 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, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta o 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. Por otra parte, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su reciente sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-593-19, SK Telecom, ha señalado respecto a la aplicación de dicha cláusula lo siguiente: “43 Habida cuenta del tenor del artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva y de su ubicación en la subsección 10, titulada «Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición», de la sección 3 del capítulo 3 del título V de la misma Directiva, procede considerar que la facultad que ofrece esta disposición no solo se inscribe en el contexto de la prevención de distorsiones de la competencia, sino que también pretende evitar los casos de doble imposición y de no imposición. 44 De ello se deduce que los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de la referida Directiva cuando tal uso tenga como único efecto paliar una situación de no imposición en el seno de la Unión, lo que, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, era el caso de los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal. 45 En segundo lugar, como señaló el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, debe precisarse que, a efectos de la aplicación de esta disposición, los eventuales casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia han de apreciarse en función del tratamiento fiscal dispensado a los servicios en cuestión en los Estados miembros, sin que proceda tener en cuenta el régimen fiscal al que están sometidos dichos servicios en el país tercero de que se trate.”. De acuerdo con dicha sentencia la aplicación de la cláusula de uso y explotación efectiva es independiente del régimen fiscal establecido en el tercer Estado. 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. Por otra parte, la Comisión Europea se ha pronunciado sobre la interpretación y aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado. Estima la 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 y 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. No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo en sus sentencias de 16 de diciembre de 2019, número 1782/2019 (Rec. 6477/2018), y de 17 de diciembre de 2019, número 1817/2019 (Rec. 6274/2018), en las que se analiza la sujeción al Impuesto de determinados servicios prestados a favor de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad por aplicación de la regla de uso y disfrute contenida en el artículo 70.Dos de la Ley, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, concluye que la regla de uso y explotación efectivos prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto. En todo caso, debe hacerse referencia a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-2017), en la que se analiza el lugar de realización de una prestación de servicios publicitarios por parte de una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a entidades no establecidas en la Comunidad, en la que el TEAC mantiene los fundamentos y criterios recogidos en contestaciones vinculantes de este Centro directivo, como la de 28 de febrero de 2013, número V0629-13, de tal forma que la interpretación del artículo 70.Dos de la Ley debe realizarse de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, de conformidad con lo señalado en la referida

sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl en la que 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). En la referida sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea puso de manifiesto lo siguiente: “38 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada lo siguiente: - En materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad, el lugar de la prestación se fija, en principio, conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en el domicilio del destinatario. Sin embargo, los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva y, como excepción a dicho principio, fijar el lugar de la prestación de servicios de que se trata en el interior del Estado miembro. - Si se recurre a la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata; esto sucede, en materia de prestaciones de publicidad, cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata.”. Con base en lo anterior, el TEAC concluye lo siguiente en su resolución: “El TJUE, por tanto, establece claramente que en prestaciones de servicios de publicidad, el país en el que se realiza la utilización y explotación efectivas es aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios, con independencia de que esa utilización la haga el destinatario inicial de la operación, o el destinatario ulterior en la cadena. (...)”. En consecuencia, la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que cualquiera de dichas destinatarias realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no. A estos efectos, debe señalarse que dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Sin perjuicio de todo lo anterior, debe tenerse en cuenta que en el momento de evacuarse la presente contestación, el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 ha sido objeto de modificación por el artículo 73 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre), con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2023, estableciendo la siguiente redacción: “Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas referentes al lugar de realización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, 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 y los de arrendamiento de medios de transporte, cuyo destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal. 2.º Los referidos en la letra g) del apartado dos del artículo 69 de esta ley y los de arrendamiento de medios de transporte, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.”. En virtud de lo anterior, y tal como se desprende de la propia Exposición de Motivos de la Ley 31/2022, desde el 1 de enero de 2023, se suprime, para garantizar la neutralidad del Impuesto, con carácter general, la aplicación de la medida antiabuso regulada en el artículo 70.Dos relativa a la utilización o explotación efectiva en relación con las prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales en aquellos sectores y actividades generadoras del derecho a la deducción y se mantiene en sectores que no generan tal derecho, como el sector financiero y el de seguros. No obstante, se extiende su aplicación a la prestación de servicios intangibles a consumidores finales no establecidos en la Unión Europea cuando se constate que su consumo o explotación efectiva se realiza en el territorio de

aplicación del Impuesto. Por otra parte, para evitar situaciones de fraude o elusión fiscal y garantizar la competencia de este mercado, dicha cláusula será de aplicación a los servicios de arrendamiento de medios de transporte. En consecuencia con lo anterior, en la medida en que los servicios objeto de consulta tengan como destinatario a un empresario o profesional establecido fuera de la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla y dado que los mismos no forman parte del nuevo ámbito objetivo del artículo 70.Dos, tales prestaciones de servicios no se entenderían realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto. En caso que los servicios objeto de consulta se entendieran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos expuestos en el apartado quinto de la presente contestación (esto es, para prestaciones de servicios devengadas con anterioridad a 1 de enero de 2023), el artículo 20 de la Ley 37/1992 que regula las exenciones en operaciones interiores, establece en su apartado uno, número 26º, que estarán exentas del 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, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.". Para la aplicación de esta norma a los servicios prestados por escritores, es de destacar que el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define al escritor como autor de obras escritas o impresas. Por su parte, el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1.996, de 12 de abril, señala que "se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica". Una interpretación conjunta de los dos párrafos anteriores lleva a la conclusión de que son escritores a estos efectos las personas naturales que crean obras literarias, artísticas o científicas, escritas o impresas. 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, y en consecuencia con todo lo anterior, este Centro directivo le informa que estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios profesionales de creación de textos literarios, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor, efectuados por el consultante siempre que supongan la creación de una obra original o conlleve una aportación personal u original distinta de una obra preexistente. Por otra parte, y en relación con las obligaciones formales el artículo 164, apartado uno, de la Ley 37/1992 establece que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los límites, requisitos y condiciones que se determinen reglamentariamente a: "(...) 3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente. (...) 6º.- Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual. (...)". Respecto de la obligación de emitir factura por parte del consultante por la cesión de los derechos a las plataformas electrónicas, debe señalarse que el artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), dispone lo siguiente: "1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido. (...) 2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones: a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria. (...)". Por lo tanto, en la medida en que el destinatario de las cesiones objeto de consulta van a ser empresarios o profesionales actuando como tales, el consultante se encontrará obligado a la emisión de la correspondiente

factura. Por su parte, el artículo 71, apartado 1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31), dispone que: "1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes. Los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 7, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas. La obligación establecida en el párrafo anterior no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto. (...)." Por tanto, en la medida en que el consultante solo obtenga ingresos por operaciones sujetas y exentas comprendidas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto puede concluirse que no tiene obligación de presentar autoliquidaciones periódicas ni la declaración resumen anual por el Impuesto sobre el Valor Añadido. En otro caso, los empresarios o profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas, así como la declaración resumen anual según indica el artículo 71 del reglamento del impuesto en sus apartados 3, 4, 5 y 7. Por otro lado, el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido por el sujeto pasivo se recoge en el Título VIII de la Ley 37/1992. En concreto, el artículo 92 de la Ley, establece lo siguiente: "Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones: 1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto. 2.º Las importaciones de bienes. 3.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley. 4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley. 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." En este sentido, el artículo 94.Uno.1º del mismo texto legal establece que: "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: 1.º 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. b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley. c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 20 bis, 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado. d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley. 2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo. (...)." De acuerdo con la información suministrada, el consultante, en su caso, realizaría en el territorio de aplicación del Impuesto exclusivamente operaciones sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido que no otorgarían el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, en ninguna medida ni cuantía, con motivo de la adquisición de bienes y servicios que se utilicen en el desarrollo de estas operaciones. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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". Por otra parte, 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, la autopublicación de libros por su creador (ya sea en formato electrónico o en papel, o ambos) comporta que los rendimientos que pueda obtener por su venta tengan la calificación, a efectos del IRPF, de rendimientos de actividades económicas (empresariales). Lo que a su vez conlleva la obligación de presentar pagos fraccionados, tal como resulta de lo establecido en el artículo 109.1 del Reglamento del Impuesto: "Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes, (...)". En cuanto a la determinación del rendimiento neto el artículo 28.1 de la Ley 35/2006 dispone que "el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, estimación objetiva". La remisión del artículo 28.1 nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28), cuyo apartado 3 establece: "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". Por su parte, el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: "e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo. Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad". De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquéllos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, deberán los gastos, para su deducción, cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados. A su vez, procede recordar que la deducibilidad de un gasto está condicionada, además, entre otros requisitos, a que quede convenientemente justificado mediante el original de la factura o documento sustitutivo y registrado en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en estimación directa. Para que los rendimientos que pueda percibir el consultante tuvieran la calificación de rendimientos del trabajo —en aplicación de lo establecido en el artículo 17.2.d) de la Ley del Impuesto— resultaría necesario que la publicación del libro se realizara por un tercero a quien se le cedieran los derechos de explotación de la obra, salvo que la labor de autor se hubiera venido realizando en el ejercicio de una actividad económica (profesional), en cuyo caso la remuneración por la cesión de derechos tendría 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).

Copia de cortesía de España Abogados. Reproduce el texto publicado por la Dirección General de Tributos en su base de doctrina tributaria. El documento oficial es el de la DGT: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0218-23 . Las contestaciones a consultas tributarias escritas vinculan a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (art. 89.1 de la Ley 58/2003); para el obligado tributario tienen carácter informativo y no son recurribles (art. 89.4).