

Aspectos fiscales y tributarios de los derechos de autor

Pascual Barberán Molina
Abogado



Informe 2017

Informe patrocinado por



Aspectos fiscales y tributarios de los derechos de autor

© 2017, **Pascual Barberán Molina**

© 2017,  **ACTA**

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley.

Se autorizan los enlaces a este informe.

ACTA no se hace responsable de las opiniones personales reflejadas en este informe.

1. INTRODUCCIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL INFORME

2. EL SISTEMA FISCAL Y TRIBUTARIO ESPAÑOL. UN POCO DE HISTORIA Y CONCEPTOS GENERALES

3. LOS IMPUESTOS DIRECTOS

3.1 El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

3.1.1 Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

3.1.2 Hecho imponible. Rentas no sujetas y rentas exentas

3.1.3 Obligados tributarios

3.1.4 Período impositivo, devengo del Impuesto e imputación temporal

3.1.5 Determinación de la renta sometida a gravamen. Rendimientos constitutivos de la base imponible

3.1.6 Los rendimientos del trabajo

3.1.7 Los rendimientos del capital mobiliario

3.1.8 Rendimientos de actividades económicas

3.1.9 Ganancias y pérdidas patrimoniales

3.1.10 Gestión del impuesto

3.1.11 Retenciones y Pagos a cuenta

3.2 Impuesto sobre el Patrimonio

3.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

3.4 Impuesto sobre Sociedades

4. LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

4.1 Impuesto sobre el Valor Añadido

4.2 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

5. LAS TASAS

6. LA GESTIÓN DE LOS IMPUESTOS. LIQUIDACIONES. INSPECCIONES Y RECURSOS

1. INTRODUCCIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL INFORME

Si hay una cosa por la que todo ciudadano, o más bien contribuyente, ha de pasar obligatoriamente es el pago de los impuestos.

Algunos son habituales o frecuentes, como el (IRPF) **I**mpuesto sobre la **R**enta de las **P**ersonas **F**ísicas: todos los años, en los meses de mayo y junio hemos de presentar nuestra declaración. Otros impuestos se cruzan en nuestra vida mucho más distanciados en el tiempo, como el Impuesto sobre Sucesiones. En este último caso, y dado el sistema de Comunidades Autónomas español el pago del impuesto será para algunos como cruzar una pequeña calle sin tráfico, para otros, que pueden vivir en el pueblo de al lado, será como cruzar el Nilo lleno de cocodrilos.

Si nuestra actividad alcanza una profesionalidad, tendremos que lidiar con el (IVA) **I**mpuesto sobre el **V**alor **A**ñadido, y si se efectúa desde un punto de vista empresarial, a través de una sociedad, además con el Impuesto sobre Sociedades.

El panorama impositivo español se caracteriza por un continuo cambio. Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es del año 2006, ha sido modificada 47 veces desde su promulgación por lo que, a ciencia cierta, nunca sabemos a que enfrentarnos, y cuando, por ejemplo, alquilamos una vivienda contando con las deducciones, estas pueden desaparecer al año siguiente (la Ley del IVA ha sido modificada 61 veces)

A los problemas propios de cada impuesto se le añaden los de la gestión del mismo. Cuando se recibe una notificación por correo certificado de la Agencia Tributaria lo normal es esperarse lo peor, más quizás que si lo recibe de un juzgado de la jurisdicción penal. En plazos reducidos hay que interponer recursos, y solo se puede discutir con Hacienda en instancias superiores previo pago de la deuda tributaria o mediante la aportación de un aval. Da igual si se trata de un error por su parte.

Pero, además, cada día surgen nuevas obligaciones para los contribuyentes, como la de comunicarse con la Administración con medios electrónicos, necesidad de firma electrónica, etc., dejando fuera del sistema a tantos millones de personas mayores quienes ni siquiera tienen ordenador en su casa, y no digamos ya Internet, todo ello para gozo de gestorías y abogados, que tenemos que ser contratados por estas personas para que les representemos ante una Administración futurista, fría, inflexible y un poco antipática. Si encima confiesas que eres autor igual te miran con cara de desconfianza, señalando que especifiques si eres exactamente autor, cómplice o cooperador necesario.

La Agencia Tributaria cuenta con más recursos que cualquier otra entidad pública del Estado. Basta pasarse por una delegación de Hacienda para comprobar que todo está en perfecto orden, los ordenadores son de última generación y hasta los servicios están impecables. Si hacemos la prueba de visitar ese mismo día unos Juzgados, parecerá que hemos retrocedido 20 años. Hay poco personal, está todo amontonado, los servicios están pintarrajeados y a los váteres les falta la tapa. Se ve claramente donde están las prioridades: **En la recaudación.**



Además se dan circunstancias como la producida en el año 2016, cuando los autores asistíamos estupefactos a los intentos por parte de la Administración de retirar la pensión a los escritores jubilados ya que, según Hacienda y la Seguridad Social, un jubilado no podía percibir derechos de autor por la publicación de libros. Son muestras también de la imprecisa regulación de estos aspectos y denotaban la realidad del desconocimiento que existe en la materia.

Casi se puede decir que de modo continuo los autores se hacen preguntas sobre su fiscalidad como sujetos de derechos de propiedad intelectual **¿Tengo que emitir factura para que me paguen los royalties? ¿He de darme de alta como autónomo si quiero auto publicar un libro? ¿Cómo valoro los derechos de autor a la hora de efectuar la herencia de un escritor? ¿Cómo declaro los derechos que me pagan desde el extranjero? ¿Cómo tributa un premio literario?**

Muchas veces estas preguntas no son resueltas correctamente e incluso por parte de la Administración no hay un criterio claro de aplicación. Con todo esto no es extraño que los autores nos sintamos un poco perdidos sobre qué implicaciones tienen nuestros derechos de autor. Y el objeto del informe es poner un poco de claridad al respecto.

Para seguir una explicación sistemática de los impuestos y atendidas las grandes diferencias de unos y otros, seguiremos la estructura propia de cada figura impositiva, que sale en cada una de las leyes que lo regulan, teniendo en cuenta que no se hace un estudio o análisis de todos los aspectos de cada impuesto, sino tan solo de aquellos relacionados con los derechos de autor y la propiedad intelectual, aunque obviamente se tratarán sus aspectos generales por motivos de dar al informe un contenido no demasiado restringido.

El estudio se acompaña de la reseña o comentario de Resoluciones de la Dirección General de Tributos, que ilustran casos prácticos con los que todos los autores identificaremos y la respuesta que da la propia Hacienda, siendo resoluciones de tipo vinculante. Como los impuestos varían con demasiada asiduidad se ha procurado incluir aquellas resoluciones más actuales.

2. EL SISTEMA FISCAL Y TRIBUTARIO ESPAÑOL. UN POCO DE HISTORIA Y CONCEPTOS GENERALES

El sistema fiscal existente en la actualidad en nuestro país tiene su origen en las reformas producidas con el cambio de sistema político a mediados de los años 70.

Bajo la España de Franco las principales fuentes de ingreso del Estado se encontraban en la imposición indirecta. Si bien ello era beneficioso para los ciudadanos, que no sufrían una gran carga impositiva, también suponía un volumen de ingresos bastante reducido para el Estado. Además dicho sistema no era parecido a los del resto de países desarrollados y, sobre todo, a los de nuestros vecinos de la Comunidad Económica Europea, a la que España pretendía desde hace bastantes años ingresar, como finalmente se logró.

Como señala Pérez Royo, el sistema era insuficiente para la financiación de un sector público que tenía unas dimensiones reducidas en relación con el crecimiento económico de los años 60 y 70 y que, en teoría, debería ser aumentado paralelamente para sostener el estado del bienestar. Cuarenta años después el problema paradójicamente radica en cómo mantener un sector público sobredimensionado, con unas cargas fiscales excesivas no destinadas directamente al estado del bienestar, sino a mantener a quien gestiona el estado del bienestar.

Así las cosas, en el año 1977 se empieza a efectuar la regulación impositiva de los impuestos directos, con la Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal que crea, como primer paso, el Impuesto sobre el Patrimonio. Poco después, en 1978, se establece el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. En 1987 le tocaría el turno al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (que antiguamente había estado regulado junto con el Impuesto sobre Transmisiones por los tradicionales *Derechos Reales*).

En materia de imposición indirecta en 1980 se aprueba el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en 1985 se promulga la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, al no poderse retrasar dicha figura por haber entrado España en la Comunidad Económica Europea (en esa época el tipo impositivo general se encontraba en un 12%).

De esta manera, por así decirlo e independientemente de otros muchos impuestos, se cerraba hasta la actualidad el círculo del sistema impositivo español de base estatal.

La creación de las Comunidades Autónomas por la Constitución de 1978 implicó una asunción de competencias en distintas materias y la necesidad de creación de una estructura para mantenerla. Lejos de efectuar una mera transferencia de recursos humanos del Estado a las Comunidades Autónomas, se creó una estructura ex novo que después de casi 30 años ha adquirido un carácter "elefantiásico" y además peligroso, como se ha podido comprobar durante la crisis de Cataluña, con un número de funcionarios autonómicos que rozaba el millón trescientos mil en el año 2016 y con perspectivas de aumentar.

El pago de estos funcionarios y, sobre todo, de las competencias de tipo sanitario, necesita una financiación extraordinaria, con lo que desde 1978 se han producido continuas tensiones entre las Comunidades y el Estado y entre las propias Comunidades Autónomas, pues la eficacia en la gestión de los recursos varía mucho entre unas y otras.

La búsqueda de soluciones en las que siempre hay ganadores y perjudicados nos ha llevado al actual sistema de financiación autonómica de 2009 y que se basa en la cesión de porcentajes del IRPF, IVA e Impuestos Especiales, además de la gestión de impuestos que anteriormente ya se había cedido a las Comunidades Autónomas (como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o

el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Tributos sobre el Juego...) La capacidad normativa de las Comunidades sobre los impuestos ha vuelto a provocar las correspondientes tensiones territoriales, al no tributar lo mismo, por ejemplo, en caso de fallecimiento de una persona en diferentes lugares dentro del mismo territorio nacional.

Es decir que mientras en Europa se tiende a una armonización fiscal, en España existe un sistema complejísimo de tipo territorial que no satisface plenamente a nadie y que es calificado como injusto por la mayor parte de la ciudadanía.



Agencia Tributaria

Por último nos encontramos con los impuestos de las entidades locales, principalmente de los ayuntamientos, siendo las provincias y los municipios históricamente los grandes perjudicados en los sistemas de financiación e impositivos.

En la actualidad los Ayuntamientos gestionan el **I**mpuesto sobre **B**ienes **I**nmuebles (IBI), El Impuesto sobre Actividades Económicas (del que están exentas las personas físicas desde 2002), el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y dos impuestos de carácter facultativo, el de Construcciones, Instalaciones y Obras y el importantísimo y polémico Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (conocido como Plusvalía Municipal). Además hay un pequeño porcentaje de participación en la recaudación de determinados impuestos estatales como el IRFP o el IVA.

En cuanto a la terminología de los impuestos, todos comparten unas mismas definiciones, que son las siguientes:

Hecho imponible: Es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Base imponible: Es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

Base liquidable: Es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base.

Tipo de gravamen: Es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra imponible las reducciones establecidas en la ley.

Cuota tributaria: La cantidad que le corresponde pagar al sujeto pasivo como resultado de efectuar las operaciones tributarias. Aquí hay que distinguir la *cuota íntegra* (resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable), la *cuota líquida* (el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo) y la *cuota diferencial* (el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo).

Deuda tributaria: Es la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, pudiéndosele integrar, en su caso, el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Las hipotéticas sanciones tributarias que puedan imponerse no formarán parte de la deuda tributaria.

3. LOS IMPUESTOS DIRECTOS

Son aquellos que tienen en cuenta manifestaciones de la capacidad económica del contribuyente.

3.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

3.1.1 Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

Conocido como IRPF es el impuesto más conocido al afectar de modo permanente a la mayor parte de los españoles y grava la renta personal de una persona física (el contribuyente) durante un determinado período impositivo que coincide con el año natural.

Como hemos señalado en el apartado anterior el impuesto se introdujo en el año 1978, aunque con posterioridad la Ley fue sustituida por otras de 1991 y 1998 hasta llegar a la actual **Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** y el **Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba su Reglamento**.

Desde su promulgación la Ley ha sufrido casi 50 modificaciones todo ello para desconcierto de los contribuyentes, que ven como de la noche a la mañana conceptos que se podían deducir dejan de serlo o se introducen nuevas y complicadas fórmulas de cálculo. Quizás el legislador se olvida de que, como señaló la Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de octubre de 1997, cualquier alteración en los elementos esenciales del impuesto repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes.

Nos encontramos, como señala Pérez Royoⁱⁱ, ante un impuesto “*falta de neutralidad, complejo en extremo y sembrado de normas y regímenes transitorios que dificultan su aplicación e interpretación*”.

Según el artículo 1 de la Ley “*El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares*”.

Para delimitar dicha definición la Ley señala que constituye la renta del contribuyente **la totalidad** de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta establecidas, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la resi-

dencia del pagador. Es decir que recae sobre la renta mundial, independientemente de donde se encuentre el pagador. Sería el caso, por ejemplo de un autor que cede los derechos sobre su obra directamente a un cesionario extranjero para su explotación. Da igual que la obra se remunere en otro país, lo importante es que el contribuyente resida en España.

No se trata en este caso de una especialidad española, sino que se siguen los criterios del modelo de Convenio de la ODCE que consagra el criterio de la residencia del perceptor de las rentas como lugar exclusivo de tributación, aunque para asegurarnos, los autores tendremos que acudir a los convenios de doble imposición firmados con determinados países en los que, en algunos casos, se establece un criterio de tributación compartida por los ingresos de propiedad intelectual.

Así, por ejemplo, en el caso de Estados Unidos, el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, señala que los cánones procedentes de un Estado contratante y obtenidos por un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, dichos cánones pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 5 por 100 del importe bruto de los cánones pagados por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas (el término "cánones" empleado en este Convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales, artísticas o científicas).

Por ello, para que un autor esté sujeto al impuesto, lo primero que hay que confirmar es que tenga su domicilio fiscal en España. Ese domicilio fiscal está ligado a la llamada "residencia habitual". Se entiende que un contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando ha permanecido en nuestro país más de 183 días durante el año natural (sin necesidad de que sean seguidos), aunque hay especialidades para personal de entidades públicas destinados fuera de España tales como misiones consulares, oficinas diplomáticas, etc. Tampoco se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

La otra posibilidad para que el obligado tributario sea considerado residente se produce cuando radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Además tampoco hemos de pasar por alto que al ser la gestión del IRPF cedida parcialmente a las Comunidades Autónomas, dentro de cada Comunidad de residencia (y con más acento en las regiones con regímenes forales) se aplicarán determinadas especialidades.

El hecho de que a un obligado tributario se le considere como residente en una u otra Comunidad se establece en función del lugar donde permanezca mayor número de días en el período impositivo, lo cual es bastante difícil de probar en el caso, por ejemplo, de jubilados, que pasan grandes períodos de tiempo en lugares con un clima más cálido, pese a tener su residencia legal en otro lugar.

3.1.2 Hecho imponible. Rentas no sujetas y rentas exentas

El hecho imponible está constituido por la obtención de rentas sujetas al impuesto. Estas rentas se podrían dividir en los siguientes tipos, según su procedencia:

- a) Rendimientos del trabajo (como por ejemplo el salario de un empleado).
- b) Rendimientos del capital (por ejemplo las rentas por alquiler de un piso o la venta de unas acciones).
- c) Rendimientos de actividades económicas (si el sujeto las realiza).
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e) Las imputaciones de renta.

Determinadas **rentas no están sujetas** al impuesto por ley. Son aquellas que tributan por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir la derivadas de adquisiciones a título no lucrativo (por ejemplo la herencia de unos derechos de autor) las cuales en teoría suponen una renta del contribuyente, aunque se excluyen entre otras razones por el hecho de haber tenido que tributar por dicho impuesto.

Distinta situación es la de las **rentas exentas**, es decir aquellas que si bien están sujetas al impuesto, por determinados motivos no se contabilizan como tales. En este caso la Ley del IRPF es mucho más prolija que en el caso de las rentas no sujetas, incluyendo situaciones como las de indemnizaciones por actos de terrorismo o daños personales, las de despido, prestaciones por invalidez, etc.

Es aquí donde nos encontramos con una primera especialidad que afecta a los autores directamente. Se trata de los premios literarios.

La Ley del IRPF señala en su artículo 7 i) que estarán exentas las rentas derivadas de los **premios literarios**, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias.

Sin embargo, el Reglamento del Impuesto reduce la exención a aquellos premios que cuenten con los siguientes requisitos:

1ª) Que no exista contraprestación.

2ª) Que el concedente del premio realice o esté interesado en la explotación económica de la obra u obras premiadas, es decir que no podrá implicar ni exigir la cesión o limitación de los derechos de propiedad sobre aquéllas, incluidos los derivados de la propiedad intelectual o industrial. (No se considerará incumplido este requisito por la mera divulgación pública de la obra, sin finalidad lucrativa y por un período de tiempo no superior a seis meses).

3ª) Que el premio deberá concederse respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria.

4ª) Que la convocatoria deberá reunir, además, los siguientes requisitos:

a) Tener carácter nacional o internacional.

- b) No establecer limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio.
- c) Que su anuncio se haga público en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional.

Los premios que se convoquen en el extranjero o por Organizaciones Internacionales sólo tendrán que cumplir el requisito contemplado en la letra b) anterior para acceder a la exención.

5º) Que la exención ha de ser declarada por el órgano competente de la Administración tributaria, de acuerdo con el procedimiento que se desarrolló por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda el 20 de noviembre de 2008, y previa solicitud con carácter previo a la concesión del premio del convocante del premio, con carácter general o de la persona premiada, cuando se trate de premios convocados en el extranjero o por Organizaciones Internacionales.

La solicitud deberá efectuarse o, en el supuesto de la letra b) anterior, antes del inicio del período reglamentario de declaración del ejercicio en que se hubiera obtenido.

La declaración tendrá validez para sucesivas convocatorias siempre que estas no modifiquen los términos que hubieran sido tomados en consideración a efectos de conceder la exención.

Cuando la Administración tributaria haya declarado la exención del premio, las personas beneficiarias vendrán obligadas a comunicar a la Administración tributaria, dentro del mes siguiente al de concesión, la fecha de ésta, el premio concedido y los datos identificadores de quienes hayan resultado beneficiados por los mismos.

Además no tendrán la consideración de premios exentos las becas, ayudas y, en general, las cantidades destinadas a la financiación previa o simultánea de obras o trabajos relativos a las materias citadas anteriormente.

De todos estos requisitos, el más infranqueable desde un punto de vista de la realidad de los premios literarios es el que se refiere a la prohibición de la cesión de derechos a la entidad concedente del premio para que la obra sea editada por la misma o por alguna editorial de su entorno, ya que en la mayor parte de las ocasiones en las bases de los concursos literarios se establece una cláusula por la que las cantidades económicas derivadas del premio literario serán consideradas como anticipos a cuenta de los derechos de autor futuros por la cesión de los derechos de propiedad intelectual. Esa cesión obligatoria de los derechos de autor es, como es lógico, un elemento esencial en las bases de la convocatoria.

En cualquier caso, al ser necesaria una declaración tributaria de exención, este documento será el que posibilitará formalmente al autor para, en su caso, poder considerar como exenta a tales rentas.



Fuente: larazon.es

La casuística ha hecho que se alegue ante la Administración la posibilidad de efectuar exenciones de los más diversos tipos relacionados con los casos que acabamos de ver, así la Resolución de la Dirección General de Tributos de 18 de mayo de 2017 resolvía un caso en el que un organismo público convoca un concurso literario y otro de dibujo sobre la violencia machista en los que podrían tomar parte alumnos de ESO, FP o Bachillerato. Como los premios incorporaban en sus bases la cesión de ciertos derechos de explotación de la obra premiada (el organismo convocante podría publicarlos y exponerlos), Hacienda afirmó que con carácter general serían rendimientos del trabajo pues su otorgamiento conlleva la cesión de esos derechos de la propiedad intelectual de las obras.

La única excepción vendría dada en el supuesto en que la participación en el premio se realizará en el ámbito del ejercicio de una actividad económica que vinieran ejerciendo los premiados (circunstancia que no parece concurrir en este supuesto, pues se trata de alumnos de ESO, FP o Bachillerato), en cuyo caso procedería su calificación como rendimientos de actividades profesionales.

Otro caso, resuelto por la Resolución de la Dirección General de Tributos de 26 de septiembre de 2016 analizaba la posible exención del Premio Nacional de Fin de Carrera, negando también la exención, pues el premio se otorga exclusivamente como reconocimiento de un brillante expediente académico, lo que comporta la previa realización de los estudios de una carrera universitaria, realización que por haber alcanzado un determinado nivel de puntuación del expediente académico se hace acreedora del premio y procede otorgar la calificación de rendimientos del trabajo.

3.1.3 Obligados tributarios

El obligado tributario es la persona que ha de pagar los impuestos y coincide en el caso del IRPF con la persona física, en nuestro caso el autor o también sus herederos. Sin embargo cabe la posibilidad de que por distintos motivos se cree una comunidad de bienes como titular de los derechos que producen rendimientos a efectos del impuesto. Sería el caso, bastante habitual, de las obras de un autor cuyos derechos tienen un considerable valor económico y sus herederos no quieren o no pueden dividir esos derechos, de modo que pasan a los mismos sin partir y, conse-

cuentemente, desde un punto de vista fiscal, se crea una comunidad de bienes, que dispone de un número de identificación fiscal propio y factura de manera independiente de los miembros de la comunidad pero cuyos rendimientos se imputan directamente a los comuneros.

La Ley señala que estas comunidades de bienes, herencias yacentes no tributan directamente por el IRPF (como sí harían en el caso del Impuesto sobre Sociedades), sino que la tributación se efectúa directamente a través de los socios según el porcentaje que hayan establecido estos por disposiciones hereditarias o libremente en sus pactos correspondientes (Muy recomendables) y si no se dice nada se atribuyen por igual.

Estas entidades serán sujeto de retención fiscal por la explotación de las obras que se cedan y esa retención será deducible por parte de los obligados tributarios según su tanto por ciento en la participación de los derechos.

Además si las entidades desarrollan actividades económicas o sus ingresos son superiores a los 3.000,00 euros anuales se tendrá que presentar a Hacienda por parte del representante de la misma una declaración informativa de carácter anual.

Otro problema nos encontramos con la atribución de esas rentas cuando el perceptor de las mismas está casado.

En anteriores trabajos para ACTA habíamos señalado que los autores, como el resto de los ciudadanos, podían estar casados bajo el régimen de gananciales, el de separación de bienes o el de participación (muy residual). En estos casos decíamos que si el autor está casado en régimen de gananciales mantenía como privativos los derechos morales y patrimoniales de propiedad intelectual sobre sus creaciones aunque los rendimientos, en el caso de régimen de gananciales, eran gananciales, es decir por mitad para los cónyuges (por ejemplo un autor escribe un libro durante el matrimonio y se procede a la publicación y explotación comercial del mismo, en este caso los derechos sobre el libro pertenecen al autor, pero los royalties son para la sociedad de gananciales).

En materia tributaria las cosas no son exactamente así, puesto que es el titular de la fuente productora a quien se atribuyen individualmente los ingresos, es decir la renta sujeta al impuesto. Por eso en el caso de royalties cobrados como rendimientos del trabajo será el autor su perceptor a efectos fiscales, y en el caso de que el autor se dedique a la profesión de autor (no sea un mero autor que escribe como *hobbie*) pues será él a quien se le imputen los ingresos como actividades económicas. Y si fuera por rendimientos de capital (por ejemplo los derechos percibidos por herederos), serán estos herederos los únicos perceptores de la renta a efectos fiscales.

3.1.4 Período impositivo, devengo del Impuesto e imputación temporal

El período sobre el que se aplica el IRPF es el año natural, con la excepción de autores/contribuyentes fallecidos, en cuyo caso el periodo transcurrirá desde el uno de enero hasta la fecha de fallecimiento, devengándose el impuesto el último día del año impositivo, es decir el 31 de diciembre (excepto en el señalado caso de fallecimiento del obligado tributario).



Los criterios de devengo de las cantidades percibidas lo son por lo general cuando hablamos de rendimientos del trabajo o del capital desde que estas son exigibles, es decir desde que, por ejemplo, se emite la factura o en el caso de los autores desde que se remiten las liquidaciones fijándose un plazo de pago (normalmente se emite la liquidación en los tres primeros meses del año y se da un plazo de 60 días para efectuar el pago). Desde entonces para la Agencia Tributaria estos royalties han sido satisfechos (aunque no lo hayan sido en realidad) y el obligado tributario ha de declararlos como tales, aunque en realidad no los haya cobrado todavía o finalmente no los llegue a cobrar nunca. De ahí la importancia de controlar el pago de derechos por parte de las editoriales, ya que el impago no solo implica que no se cobra sino también que hay que declararlo como si se hubiera cobrado, produciendo un doble perjuicio.

Para los autores "profesionales", es decir aquellos que estén dados de alta en el régimen de autónomos como autores también se aplica con carácter general el criterio de devengo, pero aquí es posible que opten por el llamado "criterio de caja", que significa que los ingresos y gastos se imputan cuando realmente se efectúan los cobros y pagos, lo cual es muy beneficioso en un país como España donde la morosidad es generalizada, aunque el criterio de caja conlleva asumir otro tipo de obligaciones de tipo administrativo.

De todos modos, como la vida no transcurre como compartimentos estancos según el año natural, existen situaciones más o menos complejas que implican que una renta se pueda obtener desde un punto de vista fiscal en distintos periodos impositivos, por ejemplo cuando la renta se encuentra sujeta a una decisión judicial (el autor demanda al editor porque no está conforme con la liquidación).

Aquí es donde encontramos otra especialidad en el mundo de la propiedad intelectual para el caso de los **anticipos** que se entregan al autor a la firma de un contrato de edición y que son a cuenta de los royalties futuros, ya que el Reglamento del Impuesto señala que en el caso de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

La Resolución de la Dirección General de Tributos 26 de septiembre de 2016 analizó un caso en el que por parte de la Administración se le concede a un autor un premio de 3.300,00 euros con fecha de 17 de noviembre de 2015, pero la cantidad fue ingresada en su cuenta el 8 de enero de 2016 ¿En qué período del IRPF ha de declararse? Hacienda señaló que había que imputar el premio al período impositivo 2015, procediendo su inclusión en la declaración de ese período pese a percibirse el importe del premio en enero de 2016.

3.1.5 Determinación de la renta sometida a gravamen. Rendimientos constitutivos de la base imponible

Los autores catalogamos los ingresos derivados de la cesión de derechos de explotación dependiendo del pagador. Así distinguimos entre los que nos entrega el editor, los que cobramos por parte de las entidades de gestión como CEDRO, la SGAE o VEGAP y los que se perciben por otros titulares de derechos conexos de la propiedad intelectual, como los productores, entidades de radiodifusión, titulares de bases de datos, etc.

Sin embargo, desde un punto de vista fiscal los ingresos obtenidos se han de incardinar en cuatro tipos de rentas: Los rendimientos del trabajo, los del capital, los de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y los derivados de sistemas de imputación de rentas.

De todos ellos los que más nos van a afectar a los autores son los rendimientos del trabajo, los del capital mobiliario y los de actividades económicas.

3.1.6 Los rendimientos del trabajo

Su denominación induce a engaño puesto que el objeto del mismo se compone en su inmensa mayoría de los sueldos y salarios, es decir los que obtiene el empleado por parte de la empresa donde trabaja. Igualmente estarían incluidas aquí las rentas derivadas de las pensiones que perciben los jubilados, tanto de la Seguridad Social como de las mutualidades, etc.

Pero también se encuentran en este apartado los rendimientos derivados de la explotación de obras literarias, científicas o artísticas siempre que se ceda el derecho de explotación a un tercero aunque el autor, como es lógico, no trabaje en nómina para la editorial. Esto último es importante pues en el caso de las ahora tan comunes autoediciones se considera que es una actividad económica ejercida directamente por el autor ya que la Agencia Tributaria entiende que para que los rendimientos sean calificados como rendimientos del trabajo no debe existir por parte del autor la más mínima organización de los medios de producción para comercializar la obra.

Hasta qué punto o implicación del autor en la "colaboración" en la edición excluye la calificación del rendimiento como rendimiento del trabajo es algo difuso, pero la doctrina entiende que no es suficiente una mera ayuda del autor (por ejemplo comprando un número de ejemplares o ayudando a financiar la obra).

La consecuencia inmediata y muchas veces no comprendida de que los royalties que entrega el editor al autor sean rendimientos del trabajo es que el autor no ha de hacer factura al editor, como en ocasiones piden las editoriales ("Te abonaremos los derechos cuando los hagas llegar tu factura..."). El editor como mucho puede exigir al autor que le firme las liquidaciones como muestra de conformidad, pero a esa liquidación le practicará la retención correspondiente y le pagará sin más las cantidades debidas mediante el envío de cheque o la realización de la oportuna transferencia.



Además también se considerarán como rendimientos del trabajo los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias coloquios y similares, a los que suelen estar acostumbrados muchos autores, siempre y cuando el autor no sea un "conferenciante profesional", es decir que se dedique a organizar por cuenta propia dichas actividades ofreciéndoselas al público. En este caso serían rendimientos de actividades económicas.

También pasarían a ser rendimientos de actividades económicas (no rendimientos del trabajo) cuando aún realizándose de manera accesoria u ocasional las actividades señaladas anteriormente, estas están relacionadas con el objeto de las actividades económicas que el contribuyente viniera ya realizando, por ejemplo un economista que tiene una asesoría fiscal y da una conferencia sobre impuestos.

A los rendimientos obtenidos le serán de aplicación determinadas reducciones. En el caso de los autores se materializa en una reducción del 30% respecto de los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, entre los que se encuentran aquellos derivados de premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención que estudiamos en su momento, es decir, la mayoría.

De ese modo la regulación del IRPF señala que no se consideran premios, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

Esto significa que en el caso de un concurso literario las cantidades que se entreguen al premiado lo han de ser únicamente en concepto del premio y no a cuenta de una cesión de derechos. Normalmente las bases de los premios literarios indican que el contenido económico del premio lo es a cuenta de una obligada cesión de los derechos de autor a la propia entidad que convoca el premio o a un tercero (normalmente un editor profesional), con lo que, en definitiva, nos encontraríamos ante un mero adelanto de derechos que no estaría sujeto a esta reducción.

Respecto de los citados rendimientos, la reducción únicamente será de aplicación cuando se imputen en único período impositivo.

Además de esta reducción específica para el mundo de la propiedad intelectual los contribuyentes podrán aplicar los correspondientes gastos deducibles y reducciones del rendimiento neto aplicables con carácter general.

La casuística en esta materia es muy abundante.

Por ejemplo un fotógrafo pretende hacer junto con otra persona que comparte estas aficiones un libro de fotografía sobre el toro de lidia. Una vez terminado, lo inscribirán en el Registro de la Propiedad Intelectual como coautores y con la previsión de formalizar un contrato de edición con una empresa para su publicación, percibiendo los correspondientes rendimientos derivados de la explotación de los derechos de autor.

En este caso la cesión de derechos de propiedad intelectual tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, salvo que la labor de autor se hubiera venido realizando en el ejercicio de una actividad económica (profesional) circunstancia que no parece concurrir en el presente supuesto, en cuyo caso la remuneración tendría la consideración de rendimientos de actividades profesionales. (Resolución de la Dirección General de Tributos 13 de marzo de 2015).

Otra cuestión muy común en el mundo de los autores de tipo científico es el de cómo se catalogan los rendimientos de un autor que también es coordinador de una obra, cobrando por ambos conceptos. En este caso la DGT en su Resolución de 25 de febrero de 2014 señaló que los rendimientos correspondientes a la cesión de derechos de autor (concepto en el que procede incluir

aquí tanto los de autoría como los de coordinación de la obra colectiva), en cuanto rendimientos de la propiedad intelectual, pueden tener para sus autores una doble calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que pueden considerarse rendimientos del trabajo o de actividades profesionales.

¿Y si la cesión de los derechos es gratuita? Pues partiendo de la base de que las cesiones gratuitas están autorizadas (aunque para el contrato de edición diga expresamente la LPI que la cesión ha de efectuarse "mediante contraprestación económica"), en este caso simplemente no se dará el hecho constitutivo de la renta.

Para evitar posibles fraudes en estos supuestos la Subdirección General de Tributos, en su Consulta 563/99 señaló que en principio cualquier prestación de bienes, derechos o servicios de las que se puedan derivar rentas del trabajo o del capital, cuando se ceden derechos de explotación de una obra se presume retribuida, a menos que se pruebe lo contrario por cualquier medio de prueba.

3.1.7 Los rendimientos del capital mobiliario

La siguiente gran partida del IRFP a la que casi todos los contribuyentes nos vemos sometidos son los llamados rendimientos del capital, que la Ley divide en dos tipos, los del capital inmobiliario (por ejemplo los rendimientos por el alquiler de un piso) y los del capital mobiliario (tradicionalmente centrados en acciones, rendimientos por depósitos bancarios, etc.)

De modo genérico se definen de la siguiente manera "Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste."

Desechando los rendimientos de capital inmobiliario, la Ley señala que son rendimientos de capital mobiliario los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, pero también se incluyen los rendimientos, dinerarios o en especie procedentes de la propiedad intelectual **cuando el contribuyente no sea el autor** y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

¿Cuál es el supuesto de hecho más común en este caso? Pues los derechos de propiedad intelectual que pasan a los herederos cuando fallece el autor.

Como sabemos, los derechos de autor tienen una duración de 70 años desde el fallecimiento del autor. Un plazo muy largo en el que pueden seguir siendo explotados por los herederos y recibiendo rendimientos económicos hasta que finalmente pasen a dominio público. Incluso pasada esa fecha los autores podrían continuar recibiendo derechos de autor, aunque en estos casos no serían los titulares de la exclusividad en la explotación de la obra.

En trabajos anteriores para ACTA hemos incidido en la conveniencia de que los autores especifiquen en sus disposiciones testamentarias qué es lo que va a suceder con esos derechos. Desgraciadamente, a menos que nos encontremos con autores "profesionales", la mayor parte de los titulares originarios de la propiedad intelectual tienen en bastante poca consideración sus obras, hasta el punto de omitir referencias a las mismas en sus últimas voluntades.

Si no se atribuyen los derechos de autor a una persona en concreto, o de dividen las obras entre los autores, el problema con el que nos encontramos es que los derechos se repartirán a los herederos, es decir a todos los herederos, los cuales formarán una comunidad de bienes sobre aquellos (igual que sucede con una finca urbana que queda proindiviso).

El problema no surge cuando los herederos simplemente optan por una actitud pasiva de cobro de derechos que quizás cedió el titular original (por ejemplo cuando cobran los herederos de un compositor por parte de la SGAE), sino cuando estos deciden tomar el control de la gestión de los derechos y proceder a una explotación económica de los mismos desde un punto de vista empresarial. Esto suele suceder, como es lógico, en caso de obras de autores famosos que producen grandes rendimientos. En estos casos los rendimientos no serían ya de capital mobiliario, sino que pasarían a ser rendimientos de actividades económicas y en el caso de que se constituyera una sociedad mercantil (Herederos del Premio Novel Pepito Pérez S.L.) tributaría por el Impuesto sobre Sociedades.

También se encuentran bajo este concepto los precedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica. En este caso reservados para los autores de especial "impacto" mediático.

3.1.8 Rendimientos de actividades económicas

Bajo este epígrafe se da un salto importante en cuanto a la fuente de la renta que implica que su perceptor se dedica a explotar las obras desde un punto de vista empresarial o mercantil. No nos encontramos ya ante el típico escritor (el 90%) que tiene una actividad principal, generalmente como empleado, y que, por afición escribe libros o compone canciones. Ahora nos encontramos con quien se dedica a estos menesteres de un modo profesional, aunque como vamos a ver también se incluyen ciertas actividades que "salpican" como actividad económica a hechos que dudosamente lo son.

El primer caso es el autor profesional, es decir quien vive de los libros que escribe o al menos supone una base importante de sus ingresos. No basta con que escriba mucho, sino que el hecho delimitador que incluye la renta en rendimientos de actividades económicas lo constituye que ese autor ordene por cuenta propia los medios de producción y los recursos humanos, siendo el elemento más significativo que esté dado de alta en el régimen de autónomos como autor.

La Ley del IRPF señala que se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente 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.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

El ejercicio de estas actividades puede dar lugar a una subdivisión, los rendimientos de actividades profesionales y los rendimientos empresariales. Que se esté en una u otra tendrá consecuencias considerables, como la sujeción a retención.

La solución la da el Reglamento del Impuesto, que en su artículo 95 señala que tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial (también los profesores, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad, bien en su domicilio, casas particulares o en academia o establecimiento abierto, aunque enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de actividad empresarial)

Un segundo caso, mucho más polémico, es el que califica como rendimiento de actividades económicas los ingresos por royalties cuando los autores o traductores editen directamente sus obras. En este caso se entiende que sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.

Las consecuencias son muy importantes, puesto que si se supone que alguien por editar un libro automáticamente está efectuando una actividad económica ello implicaría tenerse que dar de alta en el Régimen de la Seguridad Social de Trabajadores Autónomos, pagar las correspondientes cantidades mensuales, llevar libros de contabilidad, efectuar declaraciones periódicas a Hacienda y, lo que es peor, exponerse a activar problemas de incompatibilidad con sus trabajos habituales como empleado o arriesgarse, en caso de no hacer nada, a sufrir fuertes sanciones por parte de la Seguridad Social o Hacienda, sin contar con los casos en los que el autor ya está jubilado y no puede estar trabajando y cobrando una pensión al mismo tiempo.

Por ello lo que tenemos que acotar es el significado de "editen directamente sus obras"

El Diccionario de la Real Academia señala que editar es "*Publicar por medio de la imprenta o por otros procedimientos una obra, periódico, folleto, mapa, etc.*" Y como segunda acepción señala que es "*Pagar y administrar una publicación*".ⁱⁱⁱ

¿Y que es "publicar"?, pues según el mismo Diccionario es "*Difundir por medio de la imprenta o de otro procedimiento cualquiera un escrito, una estampa, etc.*"^{iv}

¿Y "difundir"? Pues "*Propagar o divulgar conocimientos, noticias, actitudes, costumbre, modas, etc.*"^v

Por su parte el artículo 4 de la Ley de Propiedad Intelectual hace una diferencia entre divulgar o publicar señalando que a los efectos de la Ley (que no es una ley tributaria), se entiende por divulgación de una obra toda expresión de la misma que, con el consentimiento del autor, la haga accesible por primera vez al público en cualquier forma; y por publicación, la divulgación que se realice mediante la puesta a disposición del público de un número de ejemplares de la obra que satisfaga razonablemente sus necesidades estimadas de acuerdo con la naturaleza y finalidad de la misma.

Lo importante de todas estas acepciones es que editar no tiene un componente obligatoriamente económico, por lo que no es necesario que el autor explote comercialmente la obra.

¿Significa esto que si un autor autoedita un libro y no lo comercializa ha de darse de alta en Autónomos y declarar los ingresos como rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta? Desde mi punto de vista no, pues faltaría un elemento esencial para que se active este impuesto: la renta.

Sin embargo si comete el error de autoeditarse el libro y a su vez venderlo, entonces sí que se produciría tal circunstancia.

¿Y qué sucedería en los casos cada vez más comunes de aportación de una cantidad de dinero por parte del autor a una editorial para que esta edite el libro? En este caso, desde mi punto de

vista, el punto esencial sería ver si es la editorial quien comercializa la obra y le paga royalties al autor o si el autor tiene las características de coeditor y participa en las ventas. En el primero de los casos nos encontraríamos ante una percepción de renta como rendimiento del trabajo, pero en el segundo podría ser considerado como rendimiento de actividades económicas.

Todos estos puntos poco delimitados por las leyes han de ser tenidos muy en cuenta por parte de los autores, quienes en la actualidad y ante la crisis editorial se ven muchas veces obligados a “colaborar” en la edición en sus múltiples variantes, pudiendo dar lugar sin quererlo ni saberlo, a una situación complicada con Hacienda y la Seguridad Social.

Un último supuesto, ya comentado, lo encontramos en el caso de los herederos de los derechos de autor que no tienen una actitud, por así decirlo, pasiva en el cobro de los derechos (en cuyo caso serían rendimientos de capital mobiliario), sino que crean una estructura empresarial para la explotación de los mismos. En este caso nos encontraríamos ante una percepción de rentas como actividades económicas.

Si la propiedad de las obras se aportara a una sociedad mercantil, es decir los titulares dejaran de ser personas físicas (aunque tuvieran una Comunidad de Bienes) lo dicho no tendría validez, pues la sociedad tributaría ya por el Impuesto sobre Sociedades.

Por supuesto, el hecho de desarrollar una actividad económica implica un salto considerable respecto a las obligaciones con la Agencia Tributaria, pues dependiendo de sistema elegido de estimación directa (normal o simplificada) u objetiva se tendrán que llevar una serie de libros de contabilidad, efectuar declaraciones tributarias periódicas, delimitar qué bienes se encuentran afectos a la actividad para deducirse los gastos, etc.

En estos casos, a diferencia de lo que sucedía con el pago de royalties en los rendimientos de trabajo, el receptor de la renta sí que tiene que efectuar la correspondiente factura a la entidad pagadora, que además llevará el correspondiente incremento por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Casuística:

Un autor que se encarga de modo profesional a escribir libros de escalada quiere deducirse la compra de una autocaravana, que según él, le es necesaria para sus continuos desplazamientos por lugares montañosos. La DGT señaló que la autocaravana objeto de consulta se entenderá afectada a la actividad económica desarrollada por el autor cuando se utilice exclusivamente en la misma, aunque esa es una cuestión de hecho que deberá ser, en su caso, objeto de valoración por los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria. En caso afirmativo podrán deducirse para la determinación del rendimiento neto de la actividad tanto la amortización del vehículo, como los gastos derivados de su utilización (reparaciones, carburante, seguro, etc.,).

En el caso de que la utilización del vehículo en la actividad no fuese exclusiva, es decir, que también fuese utilizado para otros fines, el mismo no tendrá la consideración de afecto a la actividad económica, no siendo deducibles en la determinación del rendimiento neto ni las amortizaciones, ni los mencionados gastos derivados de su utilización. (Resolución de la Dirección General de Tributos de 22 de septiembre de 2016)

¿Y se podría deducir el IVA por la adquisición del vehículo? Pues sí, tratándose de vehículos automóviles de turismo, una vez acreditado que se encuentran, al menos, parcialmente afectos a la actividad empresarial se presume un grado de afectación de los vehículos del 50 por ciento. No obstante, esta presunción, el consultante podrá acreditar un grado de utilización distinto, superior o inferior, a este 50 por ciento.

En cuanto al modo de acreditarlo será válido cualquier medio admitido en Derecho, pero no será prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el propio sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial, sin perjuicio de que esta anotación sea otra condición necesaria para poder ejercitar el derecho a la deducción.

En todo caso, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del vehículo debería ajustarse, sea cual sea el grado de afectación de los bienes señalados a la actividad empresarial del autor, a las restantes condiciones y requisitos previstos en el Impuesto, y especialmente a la señalada en su artículo 97, apartado uno, número 1º, por la que el consultante deberá estar en posesión de la factura original emitida a su favor por quien realice la entrega o le preste el servicio. (Resolución de la Dirección General de Tributos de 22 de septiembre de 2016).

Otro caso es el de un fotógrafo jubilado que ha transmitido a un tercero el fondo fotográfico realizado por él a lo largo de su trayectoria profesional (1968 a 2006) como fotógrafo especializado en deportes, percibiendo por ello una contraprestación dineraria en un único pago. Los derechos de explotación de la obra los conservan vitaliciamente el consultante y su esposa, pasando al adquirente cuando fallezcan ¿Cómo tributa esa transmisión?

Pues los rendimientos obtenidos por un fotógrafo (artista) por la venta de la obra por él realizada procede calificarlos como profesionales en cuanto son consecuencia de su actividad profesional (artística), siendo irrelevante (para esta calificación) que en el período en el que se realiza la venta y se obtienen los rendimientos no se realice de forma efectiva la actividad (Resolución de la Dirección General de Tributos 18 de noviembre de 2016).

Otro caso muy actual: Una autora ha publicado una novela que se está vendiendo tanto en formato electrónico como en papel ¿Cómo tributa? Las contraprestaciones que pueda percibir la consultante por la cesión de derechos de propiedad intelectual tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, salvo que la labor de autor se hubiera venido realizando en el ejercicio de una actividad económica (profesional), en cuyo caso la remuneración tendría la consideración de rendimientos de actividades económicas. (Resolución de la Dirección General de Tributos 29 de mayo de 2017).

3.1.9 Ganancias y pérdidas patrimoniales

Este concepto es claramente minoritario en el mundo de la propiedad intelectual. El motivo es que por su propia naturaleza, las ganancias y pérdidas patrimoniales se generan por la transmisión de cualquier activo por parte del contribuyente. Sin embargo los derechos de autor no se pueden transmitir, sino ceder bajo determinadas condiciones temporales (Es decir que yo no puedo ceder a un editor mi obra "para siempre").

La excepción la encontramos en las obras plásticas (Pintura, escultura...) pues el artículo 3 de la Ley de Propiedad Intelectual señala que los derechos de autor son independientes, compatibles y acumulables con la propiedad y otros derechos que tengan por objeto la cosa material a la que está incorporada la creación intelectual.

Así la Resolución de la Dirección General de Tributos 18 de abril de 2017 resuelve cómo tributa la venta de unos cuadros de gran valor heredados por una persona de su padre (el autor). En este caso como las obras artísticas a vender constituyen elementos del patrimonio personal de la heredera (no proviniendo del desarrollo de ninguna actividad económica), su venta dará lugar a

una ganancia o pérdida patrimonial por diferencia entre sus valores de adquisición y de transmisión. El valor de adquisición estará constituido por el valor que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, más los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por la heredera en su momento.

3.1.10 Gestión del impuesto

Como todos sabemos el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas se ha de pagar con carácter anual mediante el sistema de autoliquidación.

Normalmente es la propia Agencia Tributaria quien pone a disposición del contribuyente un borrador de la propia declaración bien en papel o bien a través de Internet, y en muchos casos el contribuyente, si está de acuerdo con los datos allí consignados, únicamente ha de firmarla y proceder a su presentación. Sin embargo casi siempre son liquidaciones que contienen errores o faltan datos, con lo que es común que el obligado la tenga que hacer directamente mediante el correspondiente programa informático facilitado por la Agencia Tributaria o incluso acuda a las delegaciones de Hacienda para que allí le ayuden a hacerla. También es común que se las hagan gestorías administrativas.

No obstante el borrador solo se enviará a los autores cuando las rentas procedan exclusivamente de rendimientos del trabajo o rendimientos del capital mobiliario, por lo que el autor que se dedique a esta actividad de modo profesional o empresarial solo podrá pedir los datos fiscales, no el borrador.

Si la declaración sale a devolver se tendrá que esperar a esta devolución, que a veces se efectúa a los pocos días de presentar la autoliquidación y otras veces se tendrá que esperar incluso al año siguiente.

Si sale a pagar el obligado al pago podrá pedir en caso de necesitarlo el fraccionamiento del pago o su aplazamiento. El fraccionamiento es automático si así se solicita sin tener que pagar intereses o recargos, abonando un 60% de la deuda tributaria al presentar la liquidación y el resto al cabo de unos meses.

3.1.11 Retenciones y Pagos a cuenta

Las rentas que percibimos los autores en concepto de pagos de derechos están sometidas a las correspondientes retenciones independientemente de su calificación. Las retenciones las practican las personas jurídicas (por ejemplo el Editor) y también las personas físicas que desarrollen actividades económicas y junto con los ingresos a cuenta forman parte de los llamados "pagos a cuenta" que supone que de manera periódica a lo largo del año se le retiene al contribuyente parte de lo que en un futuro tendría que pagar por el IRPF.

Las retenciones se practican en el momento en el que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes y aunque la mayor parte se queje de tal circunstancia, en realidad lo que supone es que a la hora de hacer la declaración de la renta no se tiene que abonar de golpe toda la cantidad debida, e incluso a veces dada la importante cuantía de las retenciones y pagos fraccionados, al obligado tributario le sale la declaración "a devolver" ya que el obligado a practicar las retenciones y los pagos a cuenta ha tenido que ingresar dicha cantidad con carácter previo en el Tesoro.

En materia de propiedad intelectual, como hemos dicho, el artículo 75 de la Ley del IRPF señala que estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.

En cuanto al importe, una vez más tenemos que volver a la diferenciación entre autor "no profesional" que cobra los royalties como rendimientos del trabajo y el autor que desarrolla su actividad como actividad económica.

En el primero de los casos el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento sobre los bienes anteriores, cualquiera que sea su calificación, será del 15 %.

Los rendimientos del trabajo recibidos por la impartición de cursos, conferencias, coloquios o similares también se someterán al 15%.

En el segundo, cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional o empresarial, se aplicará el tipo de retención del 19 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos. La Ley especifica claramente que se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales los obtenidos por los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial.

No obstante cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.

En el caso de retenciones sobre rendimientos de capital mobiliario (los de los herederos de los autores), se aplicará una retención de 19 %.

¿Y si son varios autores? En este caso nos encontraríamos en una obra en colaboración (salvo los supuestos de obra colectiva) y desde un punto de vista fiscal los autores se encontrarían ante un supuesto de una entidad en régimen de atribución de rentas que al entregarse directamente a los autores no difieren de si se tratara de un autor independiente, por lo que habría que practicar retención sobre los royalties que se paguen a cada uno de ellos (consulta de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 24 de febrero de 2010).

En el ya comentado caso de un premio literario que implique la cesión de los derechos de autor por parte del premiado y que consista en una entrega de dinero a cuenta de futuros derechos, en el caso de que el autor opte por la imputación del anticipo a medida que se vayan devengando los derechos de autor en base al artículo 7.3 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, las retenciones practicadas sobre el importe del premio se imputarán (proporcionalmente) en el mismo período en que se imputen los rendimientos de los que aquellas proceden (consulta de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 18 de febrero de 2013).

En los casos en que el autor se dedique profesionalmente a esta actividad o edite sus obras y, por lo tanto, tenga que justificar tales actividades ante Hacienda, también estará obligado a efectuar los llamados "pagos fraccionados". A diferencia de las retenciones, que practicaba el editor a los autores, son aquí los propios autores profesionales o empresarios los que han de efectuar estos pagos con carácter trimestral.

La cuantía será de un 20 por ciento del rendimiento neto correspondiente al período transcurrido entre el primer día del año y el último día del trimestre a que se refiera el pago fraccionado.

¿Y si soy un autor “profesional” jubilado? ¿Tengo que seguir efectuando los pagos fraccionados por los rendimientos que siga percibiendo por las cesiones anteriores? Los rendimientos seguirán siendo calificados como rendimientos del trabajo, pero al haber dejado de ejercer la actividad que los origina no existe la obligación de efectuar esos pagos fraccionados (consulta de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 8 de julio de 1997).

En el supuesto de un autor que ha transmitido los derechos de explotación de la obra, aportándolos a una comunidad de bienes, de la que él puede o no formar parte, y la comunidad de bienes ha cedido a un editor el derecho a reproducir la obra y el de distribuirla, y siempre que ambos negocios jurídicos sean admisibles en derecho, el editor deberá efectuar la correspondiente retención retener sobre los rendimientos íntegros satisfechos a cada uno de los comuneros, cualquiera que sea la naturaleza de las rentas (Consulta de 1 de julio de 1999 de SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas)

El caso de una empresa que adquiere de manera habitual derechos de autor, practicando a los autores la oportuna retención. Luego cede a su vez los derechos a terceros (Otras sociedades), en esta segunda cesión ¿Ha de practicar también otra retención? Sí, en la medida en la que las rentas derivadas de la cesión de derechos de autor se encuentren recogidas entre las sometidas a retención en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto, existirá obligación de practicar retención. El tipo aplicable será el general del 19%. (Resolución de la Dirección General de Tributos 11 de julio de 2016)

Una ilustradora que está dada de alta en el IAE en el epígrafe 475 de la sección primera ¿Está obligada a practicar o no retención a los rendimientos íntegros de la citada actividad?

De acuerdo con este precepto, con carácter general, los rendimientos calificados como profesionales estarán sometidos a retención mientras que los rendimientos de carácter empresarial no estarán sometidos a esta obligación, considerándose rendimientos de actividad profesional los derivados del ejercicio de actividades incluidas en las secciones segunda y tercera de las Tarifas del IAE, mientras que las actividades económicas incluidas en la sección primera deberán calificarse como rendimientos de actividad empresarial, circunstancia que concurre en el presente caso.

Por tanto, los rendimientos íntegros de la actividad desarrollada por la ilustradora no estarán sometidos a la obligación de retener o a ingresar a cuenta. (Resolución de la Dirección General de Tributos 17 de mayo de 2017).

Fotógrafo profesional que cede los derechos de reproducción de parte de su archivo fotográfico a agencias de publicidad, editoriales, etc. La cesión se realiza a agencias españolas y estadounidenses, remitiéndose las fotografías telemáticamente.

Aquí los rendimientos que pueda percibir el fotógrafo por la cesión de derechos de propiedad intelectual (en este caso el derecho de reproducción de sus obras fotográficas) tendrán la consideración de rendimientos de actividades profesionales, pues su obtención se produce en el ámbito de la actividad económica (profesional) que viene desarrollando.

La calificación de estos rendimientos como profesionales conllevaría su sometimiento a retención en cuanto fueran satisfechos por una persona o entidad obligada a retener.

Y sobre el sometimiento a retención de los rendimientos que le satisfagan las agencias estadounidenses por la cesión de derechos de autor de las fotografías transmitidas telemáticamente cabría afirmar que estas agencias en cuanto no se correspondan con ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 76.1 no estarían obligadas a retener.

Aclarado lo anterior, por lo que respecta a los rendimientos satisfechos por las agencias españolas por la cesión de derechos de autor, la retención se practicará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 95.1 del Reglamento del Impuesto:

“Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos. (Resolución de la Dirección General de Tributos 4 de mayo de 2017).

3.2 IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Este impuesto, creado en 1977, es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas y es sin duda la figura impositiva de evolución más azarosa de todos los que analizamos en este trabajo.

Surgió en un momento histórico de grandes cambios políticos e impositivos en nuestro país y en el que por parte del Estado se quería saber cuál era el patrimonio de los españoles, pensando en las nuevas figuras tributarias que se estaban creando entonces y la falta de datos fiables. Todavía en esa época se creía que los ingresos públicos tendrían su origen en una buena parte en el patrimonio de las personas, cuando al final se ha visto que casi todos los ingresos proceden de la renta, bien sea a través del IRPF o del Impuesto sobre sociedades, o mediante otros impuestos como el IVA.

Tras unos años en los que tuvo poca relevancia a efectos recaudatorios la Ley 4/2008 suprimió el gravamen en un 100% (es decir que no se exigía), aunque la crisis económica hizo que el RDL 13/2011, “resucitara” el impuesto “*con carácter temporal*” hasta el año 2013, por lo que solo hubo una época entre los años 2008 al 2010 en la que el impuesto no estuvo operativo.

Lo malo es que cuando llegó el 2013 la temporalidad se ha ido prorrogando año a año con la promesa de eliminación al año siguiente, cosa que se va evitando “*al objeto de contribuir a la reducción del déficit público*”. Aunque esa promesa de derogación persiste para el año 2018, hasta el momento ha sido incumplida y no hay pruebas fehacientes de que para este año se vaya a suprimir definitivamente.

El impuesto se encuentra regulado en la **Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio** y el **Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre**, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio y desde la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía se establece que las Comunidades Autónomas podrán asumir en el Impuesto sobre el Patrimonio, entre otras competencias normativas, las relativas a la determinación del mínimo exento.

Actualmente el importe del mínimo exento aplicable por los contribuyentes del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal es, con carácter general, de 700.000 euros, salvo en Aragón, Cataluña, Extremadura y la Comunidad Valenciana que tiene unos importes mínimos exentos menores (en perjuicio del contribuyente se entiende).

Otras comunidades, como la Comunidad de Madrid mantienen la bonificación del 100% de la cuota por lo que la obligación de presentar declaración corresponde únicamente al segundo supuesto, es decir, a aquellas personas cuyo valor de bienes o derechos sea superior a 2.000.000 de euros.

Por lo que nos afecta a los autores y a los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

Sin embargo, y ahí viene su importancia para nosotros, **estarán exentos del impuesto los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor**. No se incluye en la exención los derechos derivados de la Propiedad Intelectual adquiridos de terceros, que deberán incluirse en el patrimonio del adquirente por su valor de adquisición.

En el caso de que estos derechos adquiridos lo sean para efectuar actividades Empresariales y Profesionales se valorarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, siempre que aquella se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio.

Por todo ello el impacto que va a tener este impuesto en la mayoría de los autores es nulo, sobre todo en el ámbito de los autores científico técnicos donde lo normal es que nosotros cedamos nuestras obras a un editor y no que compremos una obra de tercero para tenerla en nuestro patrimonio o para explotarla personalmente.

El impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año, pero a diferencia de otros impuestos, en los que se tiene en cuenta lo que ha sucedido dentro de un periodo impositivo (como el IRPF respecto a la anualidad completa), aquí lo único importante es el patrimonio del contribuyente en esa fecha exacta, por lo que se dice que es un impuesto instantáneo.

El impuesto habrá de declararse mediante la oportuna autoliquidación, teniendo en cuenta que es un impuesto cuya gestión se ha cedido a las Comunidades Autónomas.

3.3 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Este impuesto, que es la mayor fuente de polémicas entre todos a los que nos vemos sometidos, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas por transmisión mortis causa (la herencia) o gratuita (la donación).

En España la primera vez que se implantó fue en 1900, con el famoso Impuesto de Derechos Reales, del que alguno aún se acordará y que casi todos hemos visto alguna vez en documentos de más de 50 años. En 1964 se creó el impuesto sobre sucesiones y en la actualidad se encuentra regulado por la **Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** y el **Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**.

Sin embargo la característica más importante de este impuesto es su cesión a las Comunidades Autónomas, que han modificado su contenido hasta el punto de crear normas propias generando auténticas situaciones de lo más dispar en función del domicilio de las personas en uno u otro territorio del mismo país, provocando incluso cambios en los domicilios fiscales de mucha gente de Comunidades que gravan el impuesto con tipos muy altos a otras en las que casi no hay que pagar nada. Un obligado tributario puede pagar en una Comunidad 100.000 euros por una herencia y en la Comunidad vecina 1.000 euros por el mismo patrimonio a heredar.

Es curioso como en una entidad como la Unión Europea, donde cada vez más se tiende a una armonización fiscal exista un país donde coexisten diferentes regulaciones en un impuesto tan importante generando enormes ventajas o inconvenientes según el pueblo donde se viva.

Este impuesto tiene tres vertientes principales: La herencia, la donación y el cobro de seguros de vida.

La primera es aquella cuyo hecho imponible consiste en la adquisición de bienes y derechos por **herencia**, legado o cualquier otro título sucesorio. En estos casos el sujeto pasivo es el causahabiente (heredero o legatario), siendo la base imponible el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, es decir lo que le toca en el reparto. Por supuesto a ese valor real de los bienes y derechos se le podrán minorar las cargas, deudas y gastos que fueren deducibles según la Ley.

Tarde o temprano en toda familia se tiene que producir una situación que dé lugar a la obligación de pago del impuesto, pero lo normal es que no haya un autor en todas las familias, aunque sí en nuestro caso. Por ello cuando un autor fallece habrá de incluirse dentro de sus bienes aquellos que se correspondan con los derechos de autor.

Llegado a este punto nos encontramos con algunas especialidades respecto a la propiedad intelectual. En primer lugar el hecho de que nosotros, sobre nuestra obra, tenemos un conjunto de derechos que son morales y patrimoniales o de explotación y la Ley de Propiedad Intelectual efectúa una diferencia entre los derechos morales y los patrimoniales. Los primeros, que no tienen un valor económico en sí, pasarán a la persona natural o jurídica a la que el autor se lo haya confiado expresamente por disposición de última voluntad (el testamento) y en su defecto, el ejercicio de estos derechos corresponderá a los herederos. Es decir que es posible que un autor decida libremente dejar los derechos morales a cualquier persona o institución independientemente de su condición de heredero.

En el caso de que no existan personas designadas en el testamento o herederos, o se ignore su paradero, el Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones locales y las instituciones públicas de carácter cultural estarán legitimados para ejercer los derechos previstos en el mismo.

Los derechos de explotación, se transmiten «mortis causa» bien a través del testamento o de la sucesión intestada, es decir que se heredan como cualquier otro bien de la herencia. También cabe la posibilidad de que el autor difunto haya designado a alguien como legatario de los bienes, aunque siempre habrán de respetarse las legítimas o derechos indisponibles de los herederos.

Si el autor no ha efectuado ninguna referencia concreta a sus derechos de autor en el testamento o directamente no ha hecho testamento esos derechos de propiedad intelectual pasarán en bloque a los herederos, y serán estos quienes se repartan los mismos según pacten (por ejemplo adjudicándoselos a un heredero o repartiendo las obras).



Siendo realistas, salvo casos contados de autores de éxito, los herederos preferirán adjudicarse un piso o un vehículo a los derechos de autor. Por último también suele ser habitual que los herederos decidan no dividir la obra del autor y quedársela todos ellos pro indiviso, creando una comunidad de bienes para explotarlos o simplemente cobrando de las editoriales y entidades de gestión los royalties y derechos de gestión colectiva que correspondan.

Lo que en ningún caso es aconsejable es no hacer mención en las operaciones particionales a los derechos de autor (aunque creamos que no valen gran cosa), ya que si no aparece en los documentos de la herencia luego los herederos tendrán graves problemas para ir a quienes explotan los derechos (los editores) a exigirles que desde ese momento les paguen los royalties.

La segunda posibilidad de adquisición de bienes y derechos que activa el impuesto es por **donación** o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos». Aquí el sujeto pasivo es el donatario o el favorecido por ellas, siendo la base imponible el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

En este punto nos encontramos con un problema jurídico, no fiscal, consistente en la posibilidad de la donación de derechos de autor. Partimos de la base de que la donación es un modo de adquirir la propiedad de un bien y como dice el Código Civil, en su artículo 618 *“La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra que la acepta”*. Se trata de un acto de disposición de un bien y siempre hemos sabido que excepto en el caso de obras plásticas (donde hay un soporte material) los derechos de autor se podían ceder por mayor o menor tiempo, pero no transmitir como tales. Además hay un muro infranqueable recogido en la propia Ley de Propiedad Intelectual al señalar que los derechos morales de autor son inalienables, por lo que salvo las mencionadas obras plásticas dudamos de la legalidad de donar una obra.

El tercer hecho imponible del impuesto es la percepción de cantidades por los beneficiarios de **contratos de seguros sobre la vida**, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario. En este caso el obligado al pago es el beneficiario y la base imponible serán las cantidades percibidas por el beneficiario. Poca relación tiene con la propiedad intelectual.

En los tres supuestos, la base liquidable, el tipo de gravamen y la deuda tributaria habrá de calcularse con los respectivos programas informáticos de ayuda facilitados por las diferentes comunidades autónomas, existiendo comunidades en las que el pago es testimonial, como la Comunidad de Madrid, y otras donde puede costar una fortuna para el obligado al pago, hasta el punto de obligarle a veces a renunciar a la herencia.

En cualquier caso, respecto a estos impuestos, como la base imponible es el valor del bien transmitido, la cuestión principal es establecer cuál es el valor del bien a efectos tributarios, o para entendernos, cual es el valor mínimo que vamos a poner en la autoliquidación para que la Comunidad Autónoma correspondiente no nos ponga "pegas".

Como es lógico habrá bienes sobre los que no exista duda, como el saldo de una cuenta bancaria, o el valor de unas acciones, y otros bienes, fundamentalmente los inmuebles, sobre los que se podrá discutir más.

En la actualidad las Comunidades Autónomas establecen unos precios estimados de los bienes muebles e inmuebles a los que normalmente hay que acogerse pero... **¿Por cuánto valoramos los derechos de autor?** La cuestión es muy compleja y como hemos dicho en la mayor parte de las ocasiones esos derechos ni siquiera se ponen en los cuadernos particionales (lo cual es una muestra del poco valor que damos a nuestras obras).

Desde un punto de vista mercantil, y aplicado a otros impuestos como el de sociedades, se toma como base el valor de adquisición, pero esto no vale para los herederos que han adquirido por herencia una obra que nunca fue adquirida por el autor, sino que fue creada por él ¿Se valoraría entonces lo que le costó escribirla? ¿Cómo se hace esto?

La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, en su artículo titulado "*El valor de la propiedad intelectual, los activos intangibles y su reputación*", escrito por Kelvin King ^{vi} señala que se podría aplicar el llamado método de ingresos, en donde se acumularían los ingresos pasados y la previsión de los futuros, aunque en este caso en donde habría que dar mucha importancia a la vida útil del bien y eso no dejaría de ser algo complicado pues nunca se sabe a ciencia cierta cuál va a ser la evolución de ventas de una obra.

Por su parte el European IPR Helpdesk, dependiente de la Comisión Europea, en su documento titulado "Hoja Informativa. Valoración de la Propiedad Intelectual" señala que son cuatro los métodos de valoración. Uno es el basado en el coste, es decir lo que ha costado crear la propiedad intelectual (aquí es poco adecuado); otro es el basado en el valor de mercado, que podría ser útil en caso de obras sobre las que se efectúen continuas o recientes transferencias (por ejemplo un adelanto importante a cuenta de derechos); otro el basado en los ingresos, que ya hemos comentado en el párrafo anterior y es bastante útil, y por último un método basado en el precio sobre opciones.

Como es lógico no valdrá lo mismo un *bestseller* que acaba de salir al mercado poco tiempo antes del fallecimiento del autor, que un libro que tiene unas ventas constantes, que una obra que se publicó hace mucho tiempo y en la actualidad se encuentra descatalogada.

Curiosamente la Dirección General de Tributos no ha tratado este tema de un modo extenso, y sólo hemos encontrado una resolución de SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

de fecha 30 de septiembre de 2002, en la que un autor preguntó cómo se tendría que valorar su patrimonio de propiedad intelectual a los efectos de sucesiones, contestando Hacienda que de acuerdo con el artículo 9.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que se determina la base imponible a cuantificar en las sucesiones mortis causa, debe valorarse cualquier bien o derechos en el valor real de los mismos, minorados en su caso, en las cargas, deudas y gastos que se fijan legalmente como deducibles.

Y en el caso del Impuesto sobre donaciones (aunque ya hemos dicho que la donación en estos casos es una posibilidad discutible), se planteó el caso de un autor jubilado que quería ceder gratuitamente sus obras, señalando la Consulta de 1 de julio de 1999 de Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas que esa cesión supondría para el autor obtención de renta y hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pero para los cesionarios podría constituir el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el caso de que la operación se realice a título gratuito. Esto no deja de ser un serio aviso a los cesionarios a título gratuito, que normalmente no efectúan declaración alguna tributaria pero podrían estar obligados a hacerla como una donación.

Lo cierto es que esa primera resolución tampoco da muchas pistas porque ¿Cuál es el valor real? Todo ello nos lleva a afirmar que por parte de los herederos de los autores se dispondrá de un amplio margen de decisión para cuantificar esa valoración y que, a su vez, los correspondientes órganos de las Comunidades Autónomas o del Estado tampoco podrán rebatir con suficiente apoyo legal dichas valoraciones. Otra cosa será fijar el valor de cara a una división equitativa del caudal hereditario por parte de los herederos del autor.

3.4 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Se encuentra regulado por la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades** y por el **Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades**.

Lo primero que tenemos que decir sobre este impuesto es que va dirigido a gravar la obtención de renta por parte de personas jurídicas, incluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil como las asociaciones o fundaciones pero no las comunidades de bienes, que tributan por el IRPF ya que estas últimas no son entidades que transformen los derechos de propiedad intelectual.



Por lo tanto el impacto directo que van a tener sobre la mayoría de los autores es muy escaso, tanto si tributan como personas físicas como si lo hacen como herederos al haber constituido una comunidad de bienes.

Sí que tendrá importancia en el caso de sociedades que creen obras ellas mismas bajo la figura de obras colectivas y también repercutirá en los autores en la medida en que estos cedan sus derechos a entidades mercantiles que, a su vez, exploten estos derechos.

Por esos motivos, y al ser un impuesto complicado, vamos a centrarnos en los puntos que más nos interesen como simples autores.

En primer lugar, respecto a las retenciones, si hemos cedido los derechos de autor a una sociedad (por ejemplo una editorial), esta tendrá que practicarnos la oportuna retención sobre los royalties que nos pague, tanto los periódicos anuales por la explotación de la obra como por los adelantos a cuenta de dichos derechos.

Sin embargo no estarán sujetas a retención las rentas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual que obtenga la propia sociedad por cesión de estos derechos a terceros, siempre que se realice dentro del ejercicio de la actividad de la empresa, aunque están sujetos a retención los derivados de la cesión de los derechos de explotación de la imagen. Esta última retención será de un 19% sobre la contraprestación íntegra.

En cuanto al tratamiento contable de los derechos de propiedad intelectual que tenga la empresa, estos son considerados como inmovilizado intangible, es decir como unos bienes que ni son activos monetarios ni tienen apariencia física (excepto las obras plásticas). En cuanto a su valoración esta será la del coste de adquisición o precio de producción. Aquí no nos encontraremos con los problemas valorativos que vimos al estudiar el Impuesto sobre Sucesiones ya que la sociedad tendrá perfectamente claro por cuanto ha adquirido un derecho o cuanto le ha costado su creación en la misma empresa.

Además estos inmovilizados por obligación legal han de tener una vida útil definida por lo que habrá de procederse a su amortización. En el caso de que no se pueda calcular la vida útil del bien se podrán amortizar en un plazo de 10 años.

Aunque la Ley establece una serie de reducciones por las rentas obtenidas como consecuencia de la cesión de activos intangibles, esta reducción se aplica a ciertos derechos de propiedad industrial como las patentes (no a las marcas), pero se excluye la derivada de las rentas procedentes de cesión de obras literarias, artísticas o científicas o programas informáticos.

Tampoco se consideran inversiones y por lo tanto no pueden ser objeto de deducción la aportación de derechos de propiedad intelectual.

4. LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

A diferencia de los impuestos directos, los indirectos gravan manifestaciones mediatas del contribuyente, como el consumo o la transmisión de bienes o derechos.

4.1 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El IVA es uno de los principales tributos tendentes a la armonización fiscal de la Unión Europea y en consecuencia se introdujo en España coincidiendo con la adhesión de nuestro país a la antigua Comunidad Económica Europea.

Es un tributo que recae sobre el consumo y como señala Pérez Royo se trata de un impuesto indirecto, real, objetivo, proporcional e instantáneo. Es indirecto porque los ingresos llegan al fisco

no directamente por quien los soporta, sino por terceros colaboradores, que son quienes prestan los servicios o venden los bienes (nosotros pagamos el IVA cuando compramos un producto, pero es el vendedor quien ha de retenerlo para con posterioridad ingresárselo al Estado). Es real porque se gravan operaciones concretas (la compra del producto o la prestación del servicio). Objetivo porque para determinar la cuota no se tienen en cuenta la capacidad económica del contribuyente, sino el simple hecho de que se efectúe la adquisición. Es proporcional porque se mantiene fijo el tipo por mucho que aumente la base imponible (se mantiene el mismo tipo tanto si la obra cuesta 10 que 50 euros). Por último es un impuesto instantáneo por que se genera y agota en el momento en que se efectúa la entrega del bien o la prestación de servicios.

En la actualidad se encuentra regulado por la **Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido** y el **Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido**.

La Ley señala que el impuesto grava las siguientes operaciones: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes y c) Las importaciones de bienes.

A los efectos del impuesto se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con la Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes y 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.

Lo que sucede es que el artículo 20 de la ley establece una serie de exenciones sobre distintas operaciones interiores, entre las que se encuentran 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 consiguiente estas prestaciones efectuadas por los autores estarán sujetas al IVA pero exentas las cesiones de derechos de propiedad intelectual siempre y cuando sean efectuadas por los propios autores personas físicas.

Lo que sucede es que el IVA es un impuesto muy complejo que da lugar a múltiples situaciones poco claras de cara al titular de derechos que quiere ceder su obra a cambio de un precio, surgiendo múltiples cuestiones que son resueltas por el Ministerio de Hacienda.

Empezando por lo más habitual, y confirmando lo que dice la Ley, según la Dirección General de Tributos están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual efectuadas por los propios autores, personas físicas, a la entidad editorial (Resolución de la Dirección General de Tributos de 25 de febrero de 2014).

¿Y qué sucede si el titular de los derechos es una empresa, aunque sea la titular originaria de los derechos? ¿Estaría exenta? La respuesta es negativa (Resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de mayo de 2013).

¿Y los derechos cedidos por los herederos del autor? Pues tampoco están exentos (Resolución de la Dirección General de Tributos de 29 de mayo de 2013).

Donde más problemas surgen es en la calificación de "obra", es decir de algo sujeto a los derechos de autor, para aplicarse la exención, ya que esta hace referencia a obras tratadas como tales en la Ley de Propiedad Intelectual.

Así en un caso en el que una persona escribía textos para empresas manufactureras (sobre alfombras vinílicas, por ejemplo) para su inserción en blogs y redes sociales (Twitter y Facebook), se planteó si esos textos gozaban de exención y la Resolución de la Dirección General de Tributos De 22 de junio de 2017 señaló que los mencionados servicios de colaboración, prestados a otros medios de comunicación distintos de la prensa (periódicos, revistas...), como pueden ser blogs y redes sociales, como Twitter y Facebook, estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido .

Otro caso es el de la creación de textos para guías de viaje y gastronómicas, para catálogos de arte realizada para una editorial y textos para la web de la Dirección General de Turismo. Aquí se señaló que sí que estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que supongan la creación de una obra original o conlleve una aportación personal u original distinta de una obra preexistente (Resolución de la Dirección General de Tributos De 22 de junio de 2017).

En el caso de un fotógrafo profesional que cede los derechos de reproducción de parte de su archivo fotográfico a agencias de publicidad, editoriales, etc., tanto a agencias españolas y estadounidenses, remitiéndose las fotografías telemáticamente, se señaló que las cesiones de los derechos de autor de la obra fotográfica tienen la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de prestaciones de servicios, estando sujetas pero exentas de dicho Impuesto las cesiones de dichas fotografías efectuadas para agencias de publicidad o editoriales en las condiciones señaladas (Resolución de la Dirección General de Tributos De 4 de mayo de 2017).

¿Y si las fotografías solo se van a publicar en un periódico o revista digital? Pues también se encontrarán sujetos y exentos del IVA (Resolución de la Dirección General de Tributos De 17 de marzo de 2017).

La misma exención se aplicó a la redacción por parte de persona física de artículos para su publicación en catálogos de exposiciones (Resolución de la Dirección General de Tributos De 19 de abril de 2017).

Pero siguiendo en el mundo de los catálogos, no alcanza a otro tipo de servicios como pudieran ser los relativos al diseño gráfico de los catálogos, los servicios de asesoramiento, de distribución y de redacción de textos para carteles y paneles, estando dichas operaciones sujetas y no exentas del IVA (Resolución de la Dirección General de Tributos De 19 de abril de 2017).

El mundo de la traducción tiene sus especiales problemas ya que según la Administración las traducciones literarias efectuadas por persona física están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que dicha traducción suponga una aportación personal y distinta de la obra preexistente (Resolución de la Dirección General de Tributos De 17 de enero de 2017).

Así ¿Están exentos de IVA los servicios de una traductora que traduce folletos para una empresa? La DGT considera sujetos pero exentos del IVA los servicios profesionales prestados por traductores que sean personas físicas, consistentes en traducciones escritas de obras científicas, literarias o artísticas. Pero estarán sujetas y no exentas del IVA las traducciones de los folletos informativos de empresas y productos, anuncios de radio, televisión y publicaciones periódicas, y conferencias y discursos que no sean objeto de publicación. Esto es así porque la referencia de la exención a las obras científicas, literarias o artísticas deriva del contenido del artículo 11 de la Ley de Propiedad Intelectual, que reconoce la condición de autores, no sólo a los creadores de

obras originales sino también a quienes realizan obras derivadas de carácter científico, literario o artístico en cuanto que supongan una aportación personal y original distinta de la obra preexistente. Es decir que se necesita la condición de autora de obra protegida.

En el caso de servicios de traducción prestados por una persona física, consistentes en la traducción de Anuarios sobre procesos de Paz, Informes sobre conflictos, Derechos Humanos y construcción de Paz, base de datos de Conflictos y Construcción de Paz, están sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que dicha traducción suponga una aportación personal y distinta de la obra preexistente (Resolución de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2014).

En el caso de los servicios de traducción, prestados por una persona física, consistentes en la traducción de una audio guía para un museo o un espacio cultural considera la Dirección General de Tributos que están sujetos pero exentos del IVA, siempre que dicha traducción suponga una aportación personal y distinta de la obra preexistente (Resolución de la Dirección General de Tributos de 31 de marzo de 2014).

¿Y los servicios de intérprete o traductor oral? No están exentos (Resolución de la Dirección General de Tributos De 23 de abril de 2013).

Un caso curioso es el de un autor que elabora un graffiti sobre la fachada de algún edificio o para adorno de algún muro, previo contrato con su cliente. En este caso la realización de pinturas sobre cualquier soporte (lienzo, tablas, paredes o techo) que sean objeto de entrega al cliente, efectuadas por su encargo o no, tiene la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y por tanto se encuentran sujetas y no exentas (Resolución de la Dirección General de Tributos De 7 de septiembre de 2016).

En el mundo de las nuevas profesiones tecnológicas se plantea el caso de una persona física profesional dada de alta en el epígrafe del IAE 861 y que se dedica a la animación de personajes 3D para largometrajes de animación a través de ordenador y cuyos destinatarios pueden estar establecidos o no en el territorio de aplicación del impuesto. El animador gráfico, al estar dado de alta en el IAE, tiene la consideración de empresario o profesional efectuando operaciones que deben ser calificadas como prestaciones de servicios sujetas al impuesto de acuerdo con la Ley del IVA 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 (ilustraciones), que impliquen una aportación personal u original distinta de una obra preexistente, como sucede en el supuesto de los servicios consistentes en dibujar las viñetas (fotogramas) para una empresa productora de películas de dibujos animados. Por tanto esa actividad estará sujeta aunque exenta del impuesto.

¿Y qué pasa si el destinatario está establecido fuera del territorio de aplicación del impuesto? En ese caso el mismo estaría no sujeto por no quedar localizado en dicho ámbito espacial. Si el destinatario estuviera establecido en territorio de aplicación del Impuesto, el servicio estaría sujeto al impuesto aunque exento, no dando lugar en ninguno de dichos supuestos a repercusión de cuota alguna del impuesto (Resolución de la Dirección General de Tributos de 21 de octubre de 2015).

Distinto es el mundo de la propiedad industrial, así en el caso de un diseñador industrial que en el ejercicio de su actividad diseña objetos para fabricantes, estableciendo en los contratos que suscribe con estos como contraprestación un porcentaje (royalty) sobre las ventas realizadas, dicha actividad no se encuentra amparada por el supuesto de exención y, en consecuencia, estará suje-

ta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (Resolución de la Dirección General de Tributos de 26 de abril d 2012).

¿Y si la actividad del autor consiste en la redacción de artículos y escritos para su publicación en revistas u otros medios digitales cuyo contenido es la utilización práctica de distintos dispositivos electrónicos así como a la utilización de diverso software? En este caso las operaciones realizadas están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el anterior caso el autor para realizar su actividad debía adquirir los dispositivos sobre los que realiza sus artículos y las licencias de uso ¿Se podría deducir el IVA? No, al realizar únicamente operaciones que no originan el derecho a la deducción del Impuesto (Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de abril de 2013).

Respecto a los herederos de las obras están sujetas y no exentas las prestaciones de servicios consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual efectuados por entidades mercantiles o por los herederos de los correspondientes autores (Resolución de la Dirección General de Tributos de 28 de julio de 2014).

En el caso de autores "profesionales" dados de alta en el IAE, la DGT considera sujetas pero exentas del IVA las prestaciones de servicios, consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual efectuadas por los propios autores, personas físicas, a una entidad de gestión de derechos de la propiedad industrial.

En este último caso ¿Se puede deducir el autor al estar dado de alta como autónomo las cuotas que haya soportado por el coste de bienes y servicios adquiridos para la actividad? Pues la respuesta es afirmativa, pero siempre que pueda acreditarse la intención confirmada por elementos objetivos que dichos bienes y servicios iban a destinarse al desarrollo de una actividad sujeta y no exenta del Impuesto. En este caso como la actividad está exenta no podría deducirse estas cuotas (Resolución de la Dirección General de Tributos de 20 de junio de 2014).

En cuanto a las cesiones de derechos a entidades de gestión de derechos de la propiedad intelectual la DGT señala que dichas cesiones están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que sean efectuadas por los propios autores, personas físicas (Resolución de la Dirección General de Tributos de 25 de febrero de 2014).

Un asunto siempre complicado en las obras de tipo científico y académico es el que se refiere a la figura de los coordinadores. Aquí la Resolución de la Dirección General de Tributos de 25 de febrero de 2014 señaló que la remuneración por trabajos de coordinación estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Otro caso es el de los escritores que, por ejemplo, hacen visitas de autor a colegios y entidades públicas donde imparten charlas sobre su obra en general o algún libro en particular ¿Estaría exenta tal actividad? No, dado que no se consideran derechos de autor ni suponen una creación literaria, luego no pueden estar incluidos dentro de la exención regulada en el artículo 20.uno.26º de la Ley del Impuesto (Resolución de la Dirección General de Tributos de 7 de octubre de 2013).

Un caso especial es el de la reventa de objetos de arte que puedan estar sujetos a derechos de autor. Hablamos de cuadros, esculturas, litografías o 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.

En este caso los sujetos pasivos revendedores de estos objetos no están exentos, pero se les aplica un régimen especial.

4.2 IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Se trata de un impuesto que deriva de los antiguos impuestos de Derechos Reales y el Timbre e incluye tres supuestos diferentes, las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados.

Actualmente se encuentra regulado por el **Real Decreto Ley 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** y por el **Real Decreto 828/1995, de 19 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**.

Como otros impuestos estudiados en este trabajo se trata de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas desde el año 2009.

¿Cómo afecta este impuesto a los autores? Para responder a esta pregunta hay que hacer constar su complicada relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que ambas figuras impositivas regulan conceptos similares, como es el hecho de las transmisiones de patrimonio o derechos, en unos casos mercantiles y en otros civiles, aunque ha tenido que ser la jurisprudencia la que delimite qué impuesto en concreto ha de aplicarse a situaciones similares (por ejemplo la compraventa de una vivienda por primera vez, de una constructora o promotora activa el IVA, sin embargo cuando compramos o vendemos una vivienda de segunda mano el impuesto que hay que pagar es el de Transmisiones Patrimoniales).

En nuestro caso habremos de acudir a la Ley del IVA, que señala que las operaciones sujetas a este impuesto (Al IVA) no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Como hemos visto al estudiar el IVA, se encuentran sujetas a este impuesto las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial., lo que sucede es que esa misma Ley señalaba que estaban exentos 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 ello la cesión de derechos de autor sí que está sujeta al IVA (aunque exenta), por lo que no le será de aplicación el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Y en el caso en el que no se pudiera aplicar la exención se activaría el IVA, no el ITP.

También cabe la posibilidad (no muy común) en la que la cesión de los derechos de autor inter vivos, es decir la que hace el autor al editor, se efectúe mediante una escritura notarial luego esta acceda a un registro, en este caso el Registro de la Propiedad Intelectual. Aquí sí que se generaría el hecho imponible del impuesto, siendo sujeto pasivo del impuesto el adquirente o cesionario de los derechos de autor que se escrituren, aunque también lo serían aquellas personas que insten o soliciten esas escrituras, como por ejemplo sucedería si se llegara a aplicar la cláusula común en los contratos de cesión de derechos por la que el autor podría instar su elevación a escritura pública (cosa que casi nunca se hace).

La base imponible sería el valor declarado de la transmisión, aunque se habrá de tener en cuenta una cuantía fija por papel timbrado.

5. LAS TASAS

Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos. Hasta ahora hemos estudiado los impuestos, pero en materia de propiedad intelectual también tenemos que tener en cuenta a las tasas.

Según la Ley General Tributaria las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Es decir que se paga por una actividad administrativa concreta e inmediata, bien sea la utilización o aprovechamiento de un bien público o por la prestación de un servicio público concreto.

Hay tasas estatales, locales y autonómicas. Las estatales están reguladas por la **Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos** y la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público. Las locales se encuentran en la Ley de Haciendas Locales y las correspondientes Ordenanzas municipales y las autonómicas aparecen recogidas en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Por lo que a nosotros nos afecta la tasa más importante es la que se refiere a la **inscripción de obras o derechos en el Registro de la Propiedad Intelectual** que aparece en su Disposición final primera al señalar que entre las tasas exigibles por la Administración estatal la Tasa por servicios prestados por el Registro de la Propiedad Intelectual.

Como sabemos el Registro de la Propiedad Intelectual es estatal, pero para desagrado de los autores, determinadas Comunidades Autónomas han creado sus registros territoriales, generando la habitual descoordinación y, sobre todo, variaciones respecto a los plazos de registro de las obras, motivos de rechazo y, en general, eficacia en dicho servicio, pues en muchos casos quienes los gestionan carecen de la profesionalidad de los funcionarios del Registro Central y de sus oficinas provinciales.

En la actualidad las Comunidades Autónomas que han establecido Registros Territoriales son Andalucía, Aragón, Asturias, Cataluña, Extremadura, Galicia, La Rioja, Madrid, Murcia, País Vasco y Valencia, saliendo en definitiva beneficiados los ciudadanos de Castilla y León, Castilla-La Mancha, Navarra, Cantabria, Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla.

El Registro Central de la Propiedad Intelectual^{vii} tiene unas tasas reguladas por el artículo 20 de la Ley 66/1997 de 30 de diciembre, en la redacción dada al mismo por el artículo 22 de la Ley 62/2003 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, habiendo sido actualizadas las cuantías por las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

La tasa variará en función de los hechos imposables que se deriven de la solicitud y la liquidación la efectuará el Registro en el Modelo 990 del Ministerio, debiéndose abonar en cualquier entidad

bancaria y entregar en el Registro el "Ejemplar para la Administración" con la certificación mecánica del abono o, en su defecto, con la firma autorizada, conjuntamente con la solicitud.

Cuando la solicitud se envíe por vía telemática y corresponda al Registro Central su resolución, la tasa se abonará a través de la pasarela de pagos establecida a tales efectos por el Ministerio^{viii}.

Respecto al Registro español que más solicitudes recibe, el de Madrid, la tasa está regulada en el Texto Refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Madrid, según redacción dada por la Ley 13/2002 de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid.

Por curiosidad, la tasa por la tramitación del expediente de solicitud inscripción de una obra en forma de libro, tanto en el Registro Central como en el Territorial de la Comunidad de Madrid es de 13,33 euros^{ix}.

6. LA GESTIÓN DE LOS IMPUESTOS. LIQUIDACIONES. INSPECCIONES Y RECURSOS

Los tributos, una vez devengados han de ser pagados por parte de los obligados tributarios, normalmente tras transcurrir un tiempo prudencial otorgado por las disposiciones que lo regulan.

En algunos casos, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el periodo de pago siempre suele coincidir en las fechas (desde primeros de mayo a finales de junio), en otros, como en el Impuesto sobre Sucesiones, se dispone de un plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante. Si se tratara de las donaciones hay un plazo más corto (30 días hábiles desde el siguiente al que se produce la donación) e igual sucede en el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Finalmente impuestos complejos como el IVA han de abonarse mediante las oportunas declaraciones trimestrales.

Si el autor se dedica profesionalmente a esta actividad tendrá, además, que efectuar distintas obligaciones formales (ya sean de ingreso de pagos a cuenta o meramente informativas) generalmente con carácter trimestral y anual.

En la mayor parte de los impuestos el contribuyente es el obligado a efectuar la llamada "autoliquidación", es decir, para entendernos, a rellenar los papeles, consignar los datos, pagar las cantidades adeudadas y presentar los impresos en las oficinas de gestión tributaria correspondientes.

Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. Salvo determinados supuestos las deudas podrán aplazarse o fraccionarse en los términos concretos fijados por la Ley General Tributaria y por la regulación de cada impuesto y siempre previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

Por ello hay dos obligaciones principales, la primera presentar las declaraciones en el plazo indicado, la segunda consignar unos datos veraces, ya que esa declaración tributaria puede ser revisada por parte de la Administración.

En el caso de no presentar la autoliquidación a tiempo por deudas a ingresar mediante dicho trámite, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso (o si éste ya hubiere concluido) se iniciará el llamado "período ejecutivo", donde la Administración podrá exigir dicho pago, en este caso con los correspondientes intereses de demora y recargos correspondientes y, en su caso, de las costas del procedimiento de apre-

mio. La Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

Además, dejar de efectuar las autoliquidaciones e ingresar dentro del plazo la totalidad o parte de la deuda tributaria constituye una infracción tributaria sujeta a la correspondiente sanción. Aún en el caso de que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública se considerará como infracción.

La Administración, para el correcto cobro de los tributos, podrá efectuar diferentes actividades de comprobación o inspección de la veracidad de las declaraciones tributarias.

Los procedimientos de comprobación pueden consistir en tres supuestos:

a) Procedimiento de verificación de datos, cotejando los factos facilitados por el contribuyente con otros a disposición de la Administración, o efectuar los cálculos de la autoliquidación correctamente o ver si se han aplicado correctamente las disposiciones impositivas concretas para liquidar el impuesto.

b) Procedimiento de comprobación limitada, más amplio que el anterior y en donde la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

c) Procedimiento de comprobación de valores, dirigido a verificar que el valor que hemos asignado a determinadas rentas o bienes es el adecuado. Los autores podemos ser objeto de este procedimiento sobre todo en materia de valoración de los derechos de propiedad intelectual en determinados impuestos como el de sucesiones.

Si no estamos de acuerdo con el valor que nos asignan en el procedimiento podremos promover la tasación pericial contradictoria.

Independientemente de los procedimientos de comprobación se encuentra las **inspección tributaria**, que ya no se limita a comprobar determinadas cuestiones, sino que, como dice Ruiz Garijo^x se trata de "una comprobación inquisitiva" efectuado por órganos con funciones inspectoras (bien sea a nivel estatal, autonómico o local), con una serie de documentos administrativos mucho más rigurosos y en donde puede haber una revisión con alcance general de la actuación del contribuyente y que tras los trámites correspondientes puede terminar en un Acta.



Todos los procedimientos tributarios han de seguir una serie de pasos en los que los contribuyentes han de colaborar con la aportación de datos, se les ponen de manifiesto las actuaciones y se pueden efectuar las alegaciones correspondientes. Si al final se dicta una resolución contraria a los intereses del ciudadano, este se puede plantear la posibilidad de solicitar la revisión de la misma en vía administrativa y, quizás más adelante, en vía Contencioso Administrativa ante los

Tribunales de Justicia. Es aquí donde, por la complejidad del asunto, intervenimos de modo casi necesario los abogados.

En materia de recursos en vía administrativa está el Recurso de Reposición y la Reclamación Económica Administrativa.

El recurso de reposición se interpone ante el mismo órgano que dictó la resolución impugnada y normalmente es un trámite potestativo, salvo en determinados tributos locales. Como es lógico al ser el mismo órgano que dictó la resolución recurrida quien va a resolver sobre el recurso el resultado será negativo, a menos que se trate de algo muy evidente.

La Reclamación Económica Administrativa se efectúa, sin embargo, ante un órgano también de la Administración llamado el Tribunal Económico Administrativo. Ya no es quien dictó la resolución, pero no deja de ser otro órgano de la Administración. Se trata de procedimientos que se suelen retrasar años por el colapso y poca celeridad de los mismos. Su resolución (si es contraria a nuestros intereses) deja la vía abierta a un recurso contencioso administrativo ante los tribunales de justicia ordinarios.

Como podíamos esperar, aunque a veces no entender, la Administración no se detiene en la exigencia de la deuda tributaria por el solo hecho de recurrir. Por ello para formular cualquier recurso hay que pagar primero (si con posterioridad se gana el recurso nos devolverán la cantidad pagada más los intereses). Con ello se suspende la ejecución de la deuda tributaria. Lo que sucede es que la Ley contempla otras posibilidades distintas del pago para poder parar la ejecución mediante la aportación de diferentes garantías siendo la más común el aval solidario otorgado por una entidad de crédito. En determinadas circunstancias muy especiales el contribuyente puede prescindir de estas garantías.

Además existen una serie de procedimientos especiales, como puede ser el de devolución de ingresos indebidos que, como su propio nombre indica, se produce cuando hemos efectuado un ingreso tributario al que no estábamos obligados (por duplicidad, exceso, por ser innecesario, al haber prescrito...). Como es lógico queremos recuperar esas cantidades.

Por último hay que señalar que prescribirán a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

BIBLIOGRAFÍA

Merino Jara, Isaac y otros. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. PARTE GENERAL. Ed. Tecnos. Madrid 2017.

Pérez Royo, Fernando y otros. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO. PARTE ESPECIAL. Ed. Tecnos. Madrid 2017.

Montoya Melgar, Alfredo. DICCIONARIO JURÍDICO. Ed. Aranzadi. Cizur Menor. 2016.

ⁱ Diario Expansión 26/08/2016

ⁱⁱ Pérez Royo, Fernando y otros. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO. PARTE ESPECIAL. Ed. Tecnos. Madrid 2017. Pág. 81.

ⁱⁱⁱ <http://dle.rae.es/?id=ENiqxh2>

^{iv} <http://dle.rae.es/?id=UYVs4Cj>

^v <http://dle.rae.es/?id=DkTKH1I>

^{vi} http://www.wipo.int/sme/es/documents/value_ip_intangible_assets.htm

^{vii} <https://www.mecd.gob.es/cultura-mecd/areas-cultura/propiedadintelectual/registro-de-la-propiedad-intelectual.html>

^{viii} <https://www.mecd.gob.es/cultura-mecd/areas-cultura/propiedadintelectual/registro-de-la-propiedad-intelectual/solicitudes-de-inscripcion/tasas.html>

^{ix} http://www.madrid.org/cs/Satellite?c=CM_InfPractica_FA&cid=1354184766240&idConsejeria=1109266187224&idListConsj=1109266100973&idOrganismo=1114181516186&language=es&pagename=ComunidadMadrid%2FEstructura&pid=1109265444699&pv=1354188770411&sm=1109266100977

^x Ruiz Garijo. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Parte General. Ed. Tecnos. Madrid 2017. Pág. 486.