
estudios

La fiscalidad de los servicios de mediación o representación prestados por apoderados, managers, agentes y representantes de artistas.

Anna ESTEVE ENRECH

Abogado y miembro de la A.E.A.F.

INTRODUCCION.

El presente trabajo pretende, desde una óptica jurídico-fiscal, analizar la situación ante el fisco de las actividades de intermediación en el mundo de los artistas, tanto plásticos como del espectáculo, desarrolladas por personas físicas denominadas indistintamente apoderados, managers, agentes o representantes artísticos, actividades que en la práctica presentan una complejidad fiscal importante.

La citada complejidad deriva, a nuestro juicio, principalmente de dos factores:

1.º Por un lado, la diversa forma de desarrollar en la práctica la actividad, en nombre propio o a nombre y por cuenta del artista, veremos que conduce a tratamientos jurídicos y fiscales bien diversos que merece la pena conocer y tener en cuenta antes de contratar.

estudios

2.º Por otro, la enorme dispersión, sobre todo en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de las normas que regulan el hecho imponible, la base, el devengo y el tipo impositivo. Dispersión que se observa tanto en la propia regulación legal como en las diversas consultas vinculantes que ha emitido la propia Administración que han contribuido, ciertamente, a interpretar el sentido de la citada regulación.

El trabajo se estructura en tres partes diferenciadas:

En la primera (I), antes de entrar en el análisis fiscal propiamente, se ha considerado necesario calificar jurídicamente las relaciones económicas que intervienen en esta actividad a fin de definir su naturaleza jurídica y por tanto la normativa aplicable a los contratos subyacentes.

Seguidamente, en la segunda parte (II), ya se procede a la calificación desde un punto de vista fiscal, de la actividad de los citados intermediarios tanto a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El estudio, aunque centrado en los mediadores personas físicas, se extiende también a los propios artistas sobre todo en cuanto al tipo impositivo aplicable, lo cual era inevitable a fin de mantener la unidad del trabajo.

En la tercera parte (III) se desarrollan las conclusiones.

Esperamos conseguir nuestro propósito.

I. CALIFICACION JURIDICA DE LAS OPERACIONES ECONOMICAS REALIZADAS POR APODERADOS, MANAGERS, AGENTES Y REPRESENTANTES DE ARTISTAS.

La actividad desarrollada por los mediadores artísticos es susceptible de ser clasificada desde el punto de vista jurídico en uno de los siguientes contratos: contrato de comisión, contrato de mediación o contrato de agencia, si consideramos que las operaciones realizadas son de carácter mercantil, o contrato de mandato o de mediación civiles si son de carácter civil.

La clasificación como civil o mercantil dará lugar a la aplicación de las normas de nuestro Código Civil o del Código de Comercio. Es cierto, no obstante, que ambos códigos regulan el contrato de mandato de forma muy similar y que las normas del Código Civil son supletorias de las del Código de Comercio según declara este mismo en el art. 2 cuando señala que los actos de comercio "se regirán por las normas contenidas en él; en su defecto por los usos de comercio observados generalmente en cada plaza, y a falta de ambas reglas, por las del Derecho común".

estudios

Siguiendo la clasificación que citábamos al principio, intentaremos examinar someramente las características de cada uno de estos contratos, a fin de encuadrar la actividad que nos ocupa en uno de ellos.

Contrato de comisión o mandato.

El artículo 1709 del Código Civil define el contrato de mandato como “aquel por el cual una persona se obliga a prestar algún servicio o hacer alguna cosa, por cuenta o encargo de otra”.

Nuestro Código de Comercio regula la comisión mercantil en los artículos 240 al 280 inclusive. Más que definir el contrato de comisión, lo condiciona, al decir que “Se reputará comisión mercantil el mandato cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista” (art. 244 C. Com.).

Exige pues, la condición subjetiva y la objetiva para que exista dicha comisión; por lo que por la falta de alguna de estas condiciones, la comisión puede quedar reducida a un simple mandato de carácter civil.

La persona natural o jurídica que confiere el encargo se llama comitente, y la que lo recibe, comisionista.

En la práctica, los comisionistas suelen ser empresarios que buscan, en la realización sistemática y continuada de operaciones por cuenta ajena, la obtención de ganancias regulares y constantes.

Frente al mandato de carácter civil, a pesar de sus analogías, presenta la comisión dos diferencias:

a) El mandato es gratuito, salvo pacto en contrario (art. 1711 CC), mientras que la comisión es retribuida (art. 277 C. Com.). No obstante, si el mandatario tiene por ocupación el desempeño de servicios de la especie a que se refiere el mandato, se presume la obligación de retribuirlo.

Por tanto, el cobro de una retribución por la Mediador Sr. Y, no nos ayuda a calificar el contrato como civil o mercantil.

b) Mientras el comisionista puede representar a todas las personas que tengan a bien confiarle sus negocios, el mandatario, por el contrario, sólo puede estar al servicio de un comerciante.

c) En la comisión, la índole del servicio, encargo u operación que constituye su objeto será de carácter mercantil necesariamente.

estudios

Acogiendo una definición de comercio generalmente aceptada como “el conjunto de relaciones que los hombres tienen entre sí, comprando, vendiendo o permutando unas cosas por otras, para la satisfacción de sus necesidades y en persecución de lucro legítimo”, podría llevarnos a afirmar que estamos ante un contrato de mandato civil por cuanto el fin último no es una compraventa de cosas ni una operación de comercio, sino una prestación de servicios por parte de unos artistas a ciertas personas titulares de locales de espectáculo o de medios de comunicación de masas.

No obstante, el ánimo de lucro propio de las actividades mercantiles no podemos negar que existe.

Respecto a los modos de desempeñar la comisión o el mandato, el mandatario o comisionista actúa necesariamente por cuenta del mandante o comitente y puede desempeñar el mandato o comisión contratando en nombre propio o en el de su mandante.

En el primer caso —mandato en nombre propio— el mandante no tiene acción directa contra las personas con quienes el mandatario ha contratado, ni éstas tampoco contra el mandante (art. 1717 CC).

En este caso, el mandatario es el obligado directamente en favor de la persona con quien ha contratado, como si el asunto fuera personal suyo.

El Código de Comercio (art. 247) lo regula en los mismos términos y señala, además, que no tendrá necesidad de declarar quién es el comitente.

Por el contrario, el comisionista que contrate en nombre y por cuenta del comitente deberá manifestarlo, y si el contrato fuere por escrito expresarlo en el mismo o en la antefirma, declarando el nombre, apellido y domicilio de dicho comitente, y actuando así “el contrato y las acciones derivadas del mismo producirán su efecto entre el comitente y la persona o personas que contrataren con el comisionista”.

La comisión, como el mandato, es un contrato consensual, que no está sometido a ningún requisito formal ni para su formación ni para su eficacia.

Asimismo, la aceptación puede ser también expresa o tácita, aceptación esta última que se deduce siempre que el mandatario o comisionista ejecute alguna gestión en el desempeño del encargo que le hizo el mandante o comitente.

Entre las obligaciones del mandatario están la de cumplir el mandato de acuerdo con las instrucciones recibidas, así como hacerlo por sí mismo (arts. 1718 y 1719 CC).

Respecto a las obligaciones del mandante:

estudios

- Cumplir las obligaciones que el mandatario haya contraído (artículo 1727 CC).
- Si el mandatario lo pide, anticiparle las cantidades necesarias para la ejecución del mandato. Si el mandatario las hubiera anticipado, debe reembolsárselas aunque el negocio no haya salido bien, con tal que esté exento de culpa el mandatario.
- Indemnizar al mandatario de todos los daños y perjuicios que le haya causado el cumplimiento del mandato, sin culpa ni imprudencia del mismo mandatario.
- Abonar la retribución convenida (por lo general, es un tanto por ciento del importe de la operación).

Contrato de mediación o corretaje.

La prestación de servicios por parte de los mediadores no está regulada ni por el Código Civil ni por el Código de Comercio, pero esta laguna ha sido subsanada en gran parte por la Jurisprudencia y por los usos.

El Tribunal Supremo ha delimitado la actividad del mediador considerando originada por un contrato en virtud del cual una persona encarga a otra que le informe acerca de la oportunidad de concluir un negocio jurídico con un tercero o que le sirva de intermediario realizando las oportunas gestiones para conseguir el acuerdo de voluntades encaminado a su realización, a cambio de una retribución. (Sentencia de 2 de mayo de 1963.)

En otros términos, a poner en relación a dos o más partes para la conclusión de un negocio jurídico. (S. de 27 de diciembre de 1962) y (S. de 5 de mayo de 1973.)

La mediación no debe identificarse con la comisión, aunque tenga con ella ciertas afinidades.

Si bien el mediador se obliga a realizar un encargo recibido de otra persona, su actividad, a diferencia de la del comisionista, no es propiamente jurídica sino material (aproximación de los dos futuros contratantes).

En realidad, la mediación es un contrato atípico, que se ha de regir, ante todo, por las estipulaciones de las partes (oferente o comitente y mediador), principio de libertad de pactos del artículo 1255 CC y disposiciones generales sobre la contratación establecidas en los Títulos I y II del Libro IV del Código Civil, usos y costumbres adecuados a su naturaleza jurídica y, en cuanto le sean oportunas, por las normas de otros contratos con los que guarde afinidad o relación. (SS. de 3 de junio de 1950, 28 de febrero de 1957 y 2 de mayo de 1963.)

estudios

Estima cierto sector doctrinal que la mediación es un contrato unilateral, en el que sólo se obliga la parte que hace el encargo al mediador: obligación de pagar la remuneración pactada en el caso que sea eficaz la mediación (la jurisprudencia afirma que el derecho a la remuneración subsiste aunque el contrato celebrado por su mediación no llegue a consumarse: SS. de 11 de junio de 1947, 16 de abril de 1952 y 23 de octubre de 1959; que se devenga siempre que de las gestiones del mediador se haya aprovechado quien concluye el contrato: SS. de 9 y 21 de octubre de 1965; y que ese derecho no puede enervarse por el desistimiento unilateral del vendedor: S. de 17 de mayo de 1966), mas a juicio del catedrático don Rodrigo Uría, el mediador también queda obligado —cuando menos— a desplegar la actividad y diligencia normal en el ejercicio de la mediación.

A falta de regulación legal, las normas del contrato de comisión pueden ser aplicadas por analogía. (Así, la S. de 17 de marzo de 1962.)

Contrato de agencia.

La función típica que desempeñan los llamados agentes comerciales consiste en promover en su actividad, y mediante una retribución, la conclusión de contratos en favor de su principal, o bien la de concluirlos por sí, pero a nombre y por cuenta de este último.

El empresario recurre, por tanto, a los agentes con objeto de crear, conservar o ampliar la clientela propia de su establecimiento.

Ahora bien, esta colaboración que presta el agente se caracteriza, respecto a la de otros auxiliares, por dos notas fundamentales:

- 1) La vinculación con la empresa es *continuada y estable*, es decir, que el agente no se limita a realizar operaciones aisladas u ocasionales, sino que coopera en la esfera de negocios del empresario de un modo permanente y duradero.
- 2) El agente, a pesar de la estabilidad del encargo, desempeña su actividad profesional de forma *organizada y autónoma*. El agente es titular de su propia empresa y la prestación de un trabajo no se realiza de modo subordinado. De ahí que no esté ligado al empresario principal por un contrato laboral, sino por un contrato distinto: el contrato de agencia.

El contrato de agencia, ya sancionado por otros ordenamientos, sólo



estudios

se encuentra regulado en nuestro derecho positivo en relación con la actividad aseguradora. (Art. 10 del R.D.L. 1347/1985, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de la Producción de Seguros Privados.)

Es un contrato de indudable carácter mercantil, dada la actividad que los agentes desempeñan, acogidos al principio de autonomía de la voluntad (art. 1255 CC) y sometido, en consecuencia, a las normas generales de las obligaciones contenidas en los Códigos de Comercio (arts. 50 y ss.) y Civil (arts. 1088 y ss.), así como a los usos mercantiles, sin perjuicio de que puedan aplicársele en ciertos supuestos la disciplina de otros contratos análogos, singularmente de la comisión. (Sentencias de 21 de diciembre de 1963 y de 30 de noviembre de 1964.)

La agencia ofrece algunas similitudes con el contrato de mediación; pero, no obstante, ambas figuras deben mantenerse netamente separadas por las diferencias que existen entre una y otra.

Así, mientras el agente presta sus servicios de una manera continua y duradera, el mediador sólo interviene ocasionalmente.

Por otro lado, la actividad persuasoria del mediador se caracteriza por su imparcialidad frente a los dos futuros contratantes, en tanto que el agente es un promotor parcial de los intereses de su principal, cuyas instrucciones debe respetar y seguir.

Por último, el agente puede estar facultado no sólo para promover, sino también para concluir los negocios en nombre y por cuenta de la empresa representada; el mediador, por el contrario, en cuanto tal, nunca puede ostentar representación alguna.

El agente, aparte de su obligación fundamental de desarrollar toda la actividad necesaria para promover o concluir contratos en interés del representado, está obligado a ejecutar el encargo conferido siguiendo las instrucciones recibidas y procurando en todo momento una fiel tutela de los intereses que representa.

Por ello, debe concertar las operaciones con personas de solvencia y crédito, facilitar a su principal los informes comerciales que puedan resultar propicios para su negociación y responder, en definitiva, con su actuación personal a la confianza en él depositada.

La compensación a que tiene derecho el agente en pago de sus servicios consiste, por lo general, en un porcentaje sobre el importe de las operaciones que realice y se entiende devengada tan pronto como el tercero contratante haya hecho efectiva la correspondiente prestación (buen fin de la operación).

Por lo común, el contrato de agencia suele estipularse por un plazo



estudios

mínimo de duración, tácitamente prorrogable, salvo preaviso en contrario.

En el contrato de agencia es muy frecuente que se designe una zona territorial, más o menos extensa, donde el agente pueda desarrollar las operaciones que le fueron confiadas; y la concesión de zona suele ir acompañada a su vez de una cláusula de exclusiva.

Al agente con exclusiva en zona es usual que se le garantice una retribución aun sobre aquellas operaciones en las que no haya intervenido por haberse formalizado directamente entre el cliente y la empresa respectiva.

Vistas las características esenciales de los tres tipos de contrato, tendrá que verse en cada ocasión cuál es el aplicable. La elección es importante, por cuanto la regulación del mismo jurídicamente nos va a dar el "catálogo" de derechos y obligaciones que afectan a las partes contratantes.

Por ejemplo: La calificación de un contrato como de comisión o de agencia nos puede llevar a que el obligado a pagar la comisión o la remuneración por el servicio del intermediario puedan ser personas distintas.

Pueden darse dos situaciones:

- 1) Si lo consideramos comisión, quien debe pagar la comisión al intermediario es el mandante o comitente, es decir, la persona que le ha encargado realizar el servicio por su cuenta, que es la misma, según hemos visto, que debería anticiparle los gastos necesarios para la ejecución del mandato si el mandatario se lo pide.

Por tanto, en cada caso deberemos examinar, en primer lugar, quién es el mandante que ordena al intermediario actuar y por cuya cuenta éste actúa.

Lo vemos con un ejemplo. Una sala de fiestas se pone en contacto con un intermediario artístico para que busque algún artista para que actúe en su local.

En este caso, parece claro que el encargo es dado por la sala de fiestas, por tanto, será ésta la mandante, la obligada a pagar la comisión (no el artista), y si se realiza algún contrato en el que intervenga el intermediario, éste lo hará en nombre de la sala de fiestas (su mandante) y contratará con el artista. Por tanto, su derecho a cobrar por su intervención será contra la sala de fiestas.

- 2) Esto sería así, a no ser que se dé la siguiente situación (quizá, la más habitual): que la sala de fiestas se dirija al intermediario

estudios

artístico como representante (comisionista) o agente del artista que desean contratar.

En este caso, la persona a cuyo favor está contratando el intermediario es el artista ya que él es, de alguna forma, su representante en quien él ha depositado su confianza para concluir negocios en su nombre.

Si, además, el intermediario no sólo es representante para casos esporádicos del artista, sino que colabora con él buscándole salas donde actuar, es decir, proporcionándole "clientes" de una forma continuada (aunque con una organización autónoma), nos hallamos ante un verdadero contrato de agencia y el deber de abonarle su retribución al intermediario es del artista.

La calificación como contrato de comisión o de agencia es relevante, como comentábamos al principio, a efectos de las obligaciones entre las partes, pero no desde el punto de vista fiscal, que según veremos, el distinto tratamiento viene por otros caminos.

En ambos casos, puede el mandatario o comisionista o el agente actuar en nombre propio, asumiendo el riesgo y ventura de la operación, de tal forma que se carga con los resultados prósperos o adversos del negocio, o en nombre ajeno por cuenta y riesgo del comitente o mandante, de forma que éste es el que asume los resultados de la gestión.

Si lo que interesa al intermediario es contratar él (interviniendo así en la operación) en nombre y por cuenta de su mandante, deberá manifestarlo, y si el contrato es por escrito, expresarlo en el mismo o en la antefirma, declarando el nombre, apellidos y domicilio de su mandante o comitente (el actor, cantante, etc.), consiguiendo así que el contrato y las acciones derivadas del mismo produzcan su efecto entre el comitente y la empresa o sala de fiestas, etc., con las que haya contratado.

Actuando con la figura legal de la representación podrá intermediar en el cobro de las cantidades debidas a su mandante y paralelamente deberá extender la factura de sus honorarios, para conservar, como veremos, la calificación de profesional a efectos de I.V.A. y de I.R.P.F.

La gestión del cobro en nombre de las personas a quien representa podrá realizarlo en la forma que libremente elija, entregando posteriormente el dinero a sus mandantes.

Por tanto, no será preciso que el artista le facture a él porque él no ha actuado como empresa, sino como profesional intermediario, y el que ha contratado realmente ha sido el artista, quien está obligado a hacer la factura a la sala de fiestas.

estudios

Esta forma de contratación exime totalmente al intermediario de responsabilidad en cuanto a posibles incumplimientos por parte del artista, ya que las obligaciones surgen entre las dos partes contratantes: la sala de fiestas y el artista.

En cuanto a la Seguridad Social, no trabajando el artista por cuenta del intermediario como empresa, no le afecta. Ello aparte de la obligación o no, según sea su actividad, de hallarse dado de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos por trabajar como artistas independientes.

Calificación a efectos laborales de las operaciones económicas realizadas por los intermediarios artísticos.

La calificación que hemos dado a la actividad desarrollada por los intermediarios artísticos, de contrato o comisión o de agencia, nos hace plantear, sobre todo en el segundo, la posible calificación como laboral de la relación entre el intermediario y las personas en cuyo nombre contrata.

El Estatuto de los Trabajadores, aprobado por la Ley 8/1980, de 10 de mayo, reconoce, pero no desarrolla, como relación laboral de carácter especial, a las derivadas de intervención en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllos.

El Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto, regula la relación laboral de las personas que:

- Intervengan en operaciones mercantiles.
- Por cuenta de uno o más empresarios.
- Sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas.

Existen dos fórmulas:

- a) Fórmula tradicional: "Actividad de promoción o concertación de operaciones mercantiles", por cuenta de uno o más empresarios, a cambio de retribución, y sin asumir el riesgo y ventura de tales operaciones.
- b) Fórmula empresarial: Dicha actividad puede ir acompañada de la distribución o reparto de los productos objeto de la operación. Además, conforme al art. 9.d) pueden gestionar el cobro de las operaciones mercantiles en que hubiesen intervenido.



estudios

Al propio tiempo, el Real Decreto citado excluye de esta relación laboral de carácter especial:

- Los trabajadores de la empresa que realizan la citada actividad, pero en los locales de aquélla, sujetos al horario laboral de la misma.
- Quienes realicen tal actividad con organización empresarial autónoma (instalaciones y personal propio).
- Quienes estén afectados por una relación mercantil, de seguros y corresponsales no banqueros.

Por tanto, cumpliendo uno de los supuestos de exclusión del carácter laboral de la relación —realización de la actividad con organización empresarial autónoma—, podemos afirmar que no existe ningún tipo de relación laboral ni general ni especial.

II. FISCALIDAD DE LOS SERVICIOS DE MEDIACION O REPRESENTACION PRESTADOS POR APODERADOS, MANAGERS, AGENTES Y REPRESENTANTES DE ARTISTAS.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS.

1. Calificación de empresarial o profesional de la actividad desarrollada por los intermediarios.

No se trata ahora de discernir entre rendimientos procedentes de una actividad profesional o empresarial y del trabajo personal por cuenta ajena, que ya hemos descartado en el apartado anterior, sino tan sólo entre aquéllos que provengan de una actividad profesional y la de los que lo hagan de una actividad empresarial.

La distinción es necesaria por cuanto el art. 147 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (R.D. 2384/1981, de 3 de agosto) establece que “están obligados a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando satisfagan rendimientos... de actividades profesionales o artísticas:

- c) los titulares de explotaciones económicas, actividades profesionales o artísticas que tengan su residencia habitual en territorio español, en cuanto a los rendimientos que abonen en el ejercicio de sus actividades”

estudios

No se plantea problema cuando sea la Mediador Sr. Y quien facture a un profesional o artista, por cuanto que tanto se considere explotación económica o empresarial, como actividad profesional, le afecte la obligación de practicar retención.

El problema se plantea en la obligación de soportar retención, ya que no deberá hacerlo si se considera que su actividad es empresarial y sí si se considera profesional.

La distinción aludida tiene, además, otras trascendencias prácticas, ya que si bien es irrelevante a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, encuentra su auténtico significado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Buena prueba de ello son las diferentes obligaciones formales exigidas a una y otra actividad, su dispar regulación a los efectos del régimen de estimación objetiva singular, las peculiaridades en cuanto a los conceptos a deducir como gastos deducibles de los ingresos, aparte del ya citado distinto tratamiento en el tema de retenciones.

Siguiendo el estudio realizado por Durán-Sindréu Buxadé, en su trabajo sobre la "Delimitación conceptual en el ámbito tributario de los representantes de comercio, agentes comerciales e intermediarios en general", éste observa que el artículo 18 de la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recoge una única definición de "rendimientos de actividades profesionales y empresariales" al señalar, en su número uno, que se considerarán como tales "aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los 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", considerándose incluidos entre los mismos los provenientes, entre otras, de actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios, mineras, profesionales o artísticas.

La Ley 44/1978, rompiendo pues la tradición de nuestro Derecho Tributario positivo, separa los rendimientos de actividades profesionales de la órbita de los provenientes del trabajo personal para alinearlos, acertadamente, en la de los rendimientos empresariales, desplazamiento o asimilación que responde "a la creciente complejidad asumida por las organizaciones a través de las cuales los profesionales prestan sus servicios, al punto que su actividad se asemeja más a las organizaciones empresariales típicas que a la de quienes obtienen sus rendimientos mediante la pura y simple prestación de su trabajo personal".

Sin embargo, si "la calificación de una actividad como empresarial no plantea dificultades excesivas desde el punto de vista conceptual —orga-

estudios

nización de medios de producción y de recursos humanos, o de uno sólo de ambos factores, a lo que se añade la existencia del factor riesgo económico, propio del espíritu de lucro—, no ocurre lo mismo con la definición de lo que constituye una actividad profesional revistiendo, no obstante, tal diferenciación una gran importancia por cuanto, como ya se ha dicho, “pese a ser rendimientos englobados normativamente en un mismo epígrafe, presentan especialidades en el tratamiento fiscal a que se someten unos y otros”.

No existe, sin embargo, precepto alguno en el ámbito del I.R.P.F. que defina el concepto de actividad profesional ni nos facilite “los criterios conforme a los cuales podrá atribuirse a un contribuyente el carácter de profesional”.

Aunque brevemente dado el alcance del presente estudio, intentaremos precisar el concepto y alcance de “actividad profesional”.

Respetando el principio de estanciedad predicado por una parte de la doctrina en cuanto a los diversos tributos, podríamos acudir a ellos aunque fuera sólo para recoger criterios de interpretación.

Pero nos encontramos con la misma situación: o se definen conjuntamente ambas actividades sin establecer distinción alguna entre ambas—como es el caso del I.V.A., por ejemplo—, o se enumeran supuestos concretos de actividades profesionales sin definir no obstante el concepto de éstas, o se señala únicamente que se considerarán actividades profesionales “aquéllas que constituyen el ejercicio libre de la profesión” —como es el caso de la Instrucción de la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas—.

No encontramos tampoco en nuestro Derecho Tributario histórico más inmediato (Textos Refundidos del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales y del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal) precepto o disposición alguna que aporte mayor luz al respecto.

Salimos pues de la órbita tributaria, pero no parece tampoco que puedan encontrarse “rasgos” lo suficientemente característicos y útiles en el ámbito tributario como para definir con carácter general el concepto de profesional en contraposición al de empresario.

No puede así identificarse el concepto de “profesión” con el de “profesiones tituladas” a que alude el artículo 36 de nuestra Constitución por cuanto no cabe ceñir el alcance de aquél exclusivamente a aquellas actividades para cuyo ejercicio profesional se requiera de un título universitario.

No es tampoco la prestación de servicios personales lo que caracteriza

estudios

o define una actividad profesional por cuanto existen servicios personales prestados en forma empresarial. Así, la Regla 17 de la Instrucción para la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales establece que la actividad de servicios comprende todos aquéllos que “con carácter empresarial, se prestan, tanto al público en general como a toda clase de personas y entidades en particular, sin poder suministrar, ceder o transferir mercancía alguna, salvo cuando las Tarifas expresamente lo autoricen”, considerando ésta como tales, entre otras, a los de transporte, consignación de buques, espectáculos públicos, hostelería y alimentación, reparaciones, etc., pero sin establecer línea divisoria alguna con los prestados en el ejercicio de una actividad profesional.

Bien es cierto, no obstante, que en los servicios prestados en forma empresarial la infraestructura material es normalmente de mayor envergadura que la utilizada en las actividades profesionales.

En cualquier caso, tampoco parece del todo adecuado caracterizar la actividad profesional en función del factor capital, ya que aun siendo cierto que en ésta interviene de forma predominante el trabajo como medio o factor productivo, no lo es menos que en ambas actividades se combinan, en mayor o menor grado, capital y trabajo. Aun cuando, eso sí, para el ejercicio de las actividades profesionales no son necesarias grandes inversiones de capital, aunque resulta fácil pensar en casos concretos a los que esta afirmación no puede extenderse.

Desde un punto de vista sociológico, se entiende por actividad profesional “aquella cuya realización requiere una serie de conocimientos especializados y que se lleva a cabo en régimen de ejercicio libre”, entendiéndose por tal “el hecho de que el profesional no está vinculado mediante un contrato de trabajo y la correspondiente percepción de un sueldo o salario a un concreto empleador, sino que ofrece sus servicios en el mercado a todas aquellas personas que necesiten de los mismos”.

A pesar de todo ello, existen, sin embargo, determinados rasgos que de su combinación, y sin ser “patrimonio exclusivo” de las actividades profesionales, ayudan a caracterizarlas. Así:

- En las actividades profesionales se da siempre una prestación de servicios personales mientras que en las de índole empresarial, no. No existe pues en aquella actividad comercial alguna. “El profesional no vende mercancías o bienes, sino que presta sus servicios.”
- Aun existiendo servicios que se prestan en forma empresarial, en éstos es imprescindible una infraestructura material en ausencia de la

estudios

que no resulta posible prestarlos. Quiere ello decir que la efectiva prestación de los mismos está condicionada a tal infraestructura. Se materializan normalmente, por no decir siempre, a través de ella. Así, por ejemplo, no es posible prestar el servicio de alojamiento sin los medios materiales para ello, al igual que acontece con el servicio de transporte, restauración, espectáculos públicos, etc. Por el contrario, en las actividades profesionales tal estructura no es imprescindible para la efectiva prestación de los servicios correspondientes, sino que, a lo sumo, tiene ésta carácter instrumental o de apoyo. La base del servicio es, fundamentalmente, intelectual; se apoya, básicamente, en los conocimientos y la formación de la persona, que son por sí solos suficientes para poder prestar el mismo. No es pues tanto la mayor o menor inversión de capital, sino su importancia como factor base o decisivo en la efectiva prestación del servicio, lo que diferencia ambas actividades.

Parece que nos vamos acercando a criterios más sólidos para calificar la actividad de los intermediarios artísticos como empresarial o profesional. Su actividad no consiste en la venta de mercancías ni bienes, sino en la prestación de sus servicios como personas conocedoras del mundo del espectáculo.

Su infraestructura no es tampoco imprescindible para la efectiva prestación de sus servicios. Cumplen pues, en principio, dos de los requisitos para ser considerados como profesionales.

Dos sentencias del Tribunal Supremo, de 29 de septiembre de 1986 y de 22 de febrero de 1989, resolviendo ambas en forma idéntica sobre la presunción de retención en el abono de honorarios profesionales, señalan en sus considerandos que “la estructura de las actividades profesionales es mixta y participa de ambos factores (del trabajo y del capital) según la propia Ley del I.R.P.F. (art. 18). Sólo por ello pueden y deben ser incluidos en el ámbito del artículo 36 (retención en fuente) *sin olvidar que en su configuración real estas actividades ofrecen como componente predominante el esfuerzo personal, la preparación y el prestigio y, en definitiva, sus rendimientos proceden en mayor parte del trabajo que de la inversión de capital necesaria para la infraestructura del despacho, bufete, consultorio o estudio*”.

Podría definirse con carácter general el concepto de “actividad profesional” como aquélla que sin ser necesaria para su ejercicio la exigencia de título universitario, consiste en la prestación a terceros de servicios personales por cuenta propia basados, esencialmente, en el esfuerzo personal,

estudios

la preparación y el prestigio sin ser necesario para ello su materialización o exteriorización a través de bienes de inversión o productos en general.

Concluye Durán-Sindréu en su estudio, que una definición de actividad profesional semejante a la transcrita puede servir, con carácter general, para delimitar el concepto de profesional en el ámbito tributario en los casos de duda o, más exactamente, en aquellos casos respecto a los que el legislador no se pronuncia expresamente. Así, cuando éste concrete, sea la norma en que lo haga, que una determinada actividad tendrá la consideración de profesional, ésta prevalecerá a los efectos del tributo de referencia frente a la recogida, en su caso, en otro tributo. Cuando así no lo haga, deberá intervenir la labor del hermeneuta.

Por tanto, parece que referencia normativa válida en el ámbito tributario podría ser la Instrucción y Tarifas de la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas, entendiéndose por actividades profesionales aquéllas que “aparecen relacionadas en las respectivas tarifas, salvo que exista disposición en contrario”.

Según Argüello y Cortés:

- 1) Son actividades profesionales todas las incluidas en la Tarifa de Licencia Fiscal de Profesional, así como las que reciben este calificativo en el art. 59.3 del Reglamento del I.R.P.F. y en otras disposiciones administrativas.
- 2) No son actividades profesionales las incluidas en la Tarifa de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial.
- 3) En los restantes casos, ha de acudirse a criterios extrapositivos, como la no exigencia de mucho capital para el desarrollo de la actividad, la necesidad de titulación académica por conocimientos especiales, etc.

Volviendo al supuesto que nos ocupa, observamos en las Tarifas de la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas que en el subgrupo 17, dedicado a los profesionales de la música y de espectáculos artísticos, los epígrafes 174.2 (Representantes técnicos del espectáculo) y 174.4 (Agentes de colocación de artistas), se encuentran agrupados bajo el epígrafe dedicado a “Empresarios y otras actividades relacionadas con el espectáculo y el futurismo”.

Nos preguntamos: Si son actividades profesionales todas las incluidas en la Tarifa de Licencia Fiscal Profesional, ¿cómo es que existe un epígrafe



estudios

dedicado a los empresarios? Por tanto, es posible ser empresario y estar dado de alta en una licencia fiscal de profesional; luego el criterio de la Licencia Fiscal no nos sirve: tenemos que acudir a otros criterios.

El proyecto de Real Decreto Legislativo por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas, que entrará en vigor, en principio, el 1 de enero de 1991, según último texto publicado a la fecha del presente trabajo, señala expresamente, en la Regla 4, punto 3, que “tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección Segunda de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas”.

Sigue el citado artículo: “Cuando una persona jurídica o una entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera de aquéllas.”

Por tanto, no puede utilizarse con la nueva normativa el paralelismo Sección Primera—Actividades empresariales y Sección Segunda—Actividades profesionales.

Es de notar, que la agrupación equivalente a la 174 de la actual Licencia Fiscal de Profesionales antes citada, equivale a la 85 del proyecto, cuyo título se ha sustituido por el de “Profesionales relacionados con el espectáculo”, suprimiéndose toda mención a “empresarios”.

Desde el punto de vista del I.R.P.F., si bien no en relación al tema que nos ocupa —servicios de mediación o representación prestados por apoderados, managers o representantes artísticos—, sino a los comisionistas y agentes comerciales, señala que se considerarán comprendidos entre los rendimientos de las actividades profesionales:

-
- e) Los comisionistas o agentes comerciales. Y al efecto, aclara que “se entenderá que son comisionistas o agentes comerciales los que se limitan a ofrecer al comercio o a particular géneros o efectos de los industriales que representan por medio de muestrarios, anuncios o circulares, facilitando noticias y catálogos para que se puedan realizar los pedidos.

Por el contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de agentes o comisionistas, cuando reciban y entreguen los géneros o efectos que ofrecen, cobren o reembolsen su importe, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales”.



estudios

Este precepto se interpreta por la doctrina en el sentido que la dicción literal del mismo no permite juego alguno. Así lo interpreta Durán-Sindréu y Simón Acosta, quien opina que “para mí estos agentes deberían ser considerados profesionales, a menos que las operaciones de recepción o entrega de mercancías las realizaran por cuenta propia, puesto que sigue prestando un servicio y no son compradores-vendedores de los bienes; pero esta opinión personal decae ante el contenido de la norma, que no ofrece lugar a dudas”.

Pero no debemos olvidar que se está refiriendo a comisionistas y agentes comerciales sometidos a la regulación del Código de Comercio, que actúan en el tráfico mercantil distribuyendo bienes del comercio, pero parece difícil considerar como “empresarial” una actividad que no es puramente comercial. Y si no parece lógico, según Durán-Sindréu, que el mediador que se limite a entregar por cuenta de su representada el género que ofrece al comercio o, incluso, a gestionar el cobro de las operaciones por él realizadas, deba ser considerado como empresario, menos aún si la representación e intermediación se realiza en el ámbito de actividades artísticas.

Apurando más la interpretación, podemos afirmar que no se produce ninguna “recepción ni entrega de géneros”, es decir, de servicios por cuanto el contrato se realiza en nombre y por cuenta del artista, que es quien presta el servicio directamente.

Dada la escasez de consultas formuladas a la Administración en el tema de actividades artísticas, únicamente hemos podido tener acceso a la contestación de la Dirección General de Tributos de fecha 19 de julio de 1988, muy ilustrativa, no obstante. La D.G.T. da contestación a la cuestión planteada, entre otras, sobre el régimen tributario aplicable a las operaciones efectuadas por los artistas extranjeros y españoles, y de sus representantes, cuando el artista es contratado mediante un representante que actúa por su cuenta y riesgo. La consulta la realiza un Ayuntamiento.

A estos efectos señala que “si el Ayuntamiento contrata con una persona física que no realiza directamente la actividad artística, sino que se compromete a organizarla, contratando en su propio nombre con los artistas y corriendo con los riesgos del espectáculo, no tiene obligación de retener (por tanto, se considera empresario al representante), siendo el representante el que, al pagar a los artistas actuando en calidad de empresario, deberá cumplir la obligación de retener...”.

Por otro lado, “si el Ayuntamiento opera como empresario y contrata las actuaciones con artistas, que tengan la condición de personas físicas, sujetas al I.R.P.F. por obligación personal, tanto si lo hace directamente como si en la contratación interviene un representante que actúa en nombre

estudios

y por cuenta de su representado, deberá efectuar una retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por tratarse de una contraprestación de una actividad artística...”.

Se observa claramente que se considera que cuando el representante actúa en nombre y por cuenta del representado, el contrato lo está realizando directamente el Ayuntamiento y el artista, por lo cual procede retención sobre sus rendimientos.

Por tanto, no siendo empresario el representante en el sentido fiscal, la actividad por él realizada se califica de profesional, y únicamente procederá retención por la gratificación o comisión, que en su caso, tenga derecho a cobrar de su representado.

En cambio, si actúa en nombre propio, contratando a los artistas en su propio nombre, se considera empresario y no deberán practicarle retención alguna. El mediador, a su vez, deberá practicar retención a los artistas.

2. Obligación de soportar y practicar retención.

El artículo 10 de la Ley 44/1978, por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala que “las personas jurídicas o entidades que satisfagan o abonen a una persona física rendimientos de los definidos en el artículo 30, estarán obligadas a retener, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que proceda e ingresar su importe en los casos que reglamentariamente se establezcan. También estarán obligados a retener los empresarios individuales y los profesionales respecto de los rendimientos expresados que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales”.

Según la nueva redacción dada por el R.D. 1009/1990, de 27 de julio, al artículo 148 del Reglamento del I.R.P.F., cuando los rendimientos satisfechos sean contraprestación de una actividad profesional, artística o deportiva, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros.

De ello se deduce, en cuanto afecta a los intermediarios artísticos, que:

estudios

Obligación de soportar retención.

1) *Contratación en nombre del artista:*

En cuanto profesional que es su actividad, deberá soportar la citada retención del 15 por ciento en las facturas que expida para el cobro de su comisión o retribución, siempre que el sujeto pagador sea uno de los citados en el apartado anterior (persona jurídica, empresario individual, profesional o artistas, todos ellos con residencia habitual en España).

La base sobre la que se aplicará la retención serán los honorarios o comisiones devengados por el mediador, excluido el I.V.A. En cuanto a los suplidos, no forman parte de la base de retención siempre y cuando estén documentados y se trate de facturas a nombre del cliente.

No existe ninguna obligación de que el intermediario haga constar por sí mismo la retención a practicar, por cuanto la obligación de realizarla es del sujeto pagador.

Diversas sentencias del Tribunal Supremo (S. de 29-9-86 y S. de 22-2-89) entienden que las cantidades efectivamente satisfechas por quienes están obligados a retener se entenderán percibidas, en todo caso, con deducción del importe correspondiente. Añaden también, que “los sujetos pasivos quedan exentos de cualquier responsabilidad por la falta de ingreso de lo detraído o la inexistencia de retención”.

En el supuesto que no se le practique de forma efectiva retención alguna, se produce, pues, una doble consecuencia:

- En primer lugar, la cantidad que efectivamente perciba se entiende, en todo caso, que ya ha sido objeto de retención. Luego su importe íntegro, que es el que ha de computar como ingreso en el Impuesto, se ve incrementado hasta aquella cantidad, de la que deducida la retención que corresponda, venga a coincidir con la cuantía de la percepción efectivamente obtenida.

La fórmula que se utiliza para la elevación al íntegro es la de multiplicar la cantidad percibida por 100 y dividir el resultado por 100 menos el tipo de retención que corresponda.

- En segundo lugar, como la retención se entiende efectuada, en todo caso, su importe podrá ser deducido, como ingreso a cuenta que debe

estudios

ser, al efectuar su liquidación anual del Impuesto, o bien en la correspondiente liquidación trimestral del pago fraccionado cuando se trate de profesionales.

Esta deducción de la retención presunta es lógica, puesto que la Administración ya tomará las medidas para que el obligado a retener ingrese el importe de la retención que debió efectuar. Y si el sujeto pasivo no se deduce tal retención, podría suceder, y sucederá en la medida en que la Administración sea eficaz, que una misma cantidad se ingrese dos veces: una por el retenedor y otra por el sujeto pasivo que no se dedujera la retención presunta.

También, y por la razón pragmática expuesta, creemos que en su caso el sujeto pasivo tendría derecho a la devolución del importe de la retención presunta aun cuando no pueda acreditar que la misma ha sido ingresada en el Tesoro por el obligado a retener (la propia Administración de Hacienda admite esta posibilidad; por ejemplo, en la conocida Resolución de 14 de noviembre de 1989 en relación a las operaciones de seguro de vida con capital diferido a prima única, consideradas como activo financiero y, por tanto, sometidas a retención). En caso contrario, además de aquella posible duplicidad de pago, antes apuntada, para justificar la deducción de la retención no efectuada por el retenedor, estaríamos sometiendo a gravamen cantidades que ni directa ni indirectamente suponen la obtención de un mayor rendimiento para el sujeto pasivo, puesto que le computamos como ingreso también el importe de la retención no practicada, pero que se entiende efectuada, según el artículo 151 del Reglamento y las sentencias citadas.

2) Contratación en nombre propio.

En el supuesto de que el intermediario artístico actúe contratando en nombre propio (y por tanto, como hemos visto, respondiendo del buen fin de la actuación y de las posibles responsabilidades civiles por daños materiales o personales), estará actuando como “empresario” y por tanto, aparte de la doble consideración a efectos de su I.R.P.F. como profesional y empresario, cuando la sala de fiestas, etc., le abone la factura no deberá practicarle ningún tipo de retención. La factura contendrá, naturalmente, el precio total de la actuación. Es decir, actuando como empresario no soportará ningún tipo de retención.

estudios

Obligación de practicar retención.

1) Contratación en nombre del artista.

Dada su actividad profesional, se encuentra en uno de los supuestos de obligación de practicar retención cuando satisfaga rendimientos del trabajo o de actividades profesionales o artísticas.

No deberá hacerlo si a quien está satisfaciendo la factura es una persona jurídica, puesto que la Ley se refiere sólo a personas físicas.

Es discutido si debe practicarse retención a las sociedades civiles y a las comunidades de bienes. El tema no es, ni mucho menos, pacífico.

Señala el profesor Antonio Durán-Sindrú Buxadé, en su artículo sobre "La sociedad civil: su configuración en el ámbito de los Impuestos sobre la Renta", que cuando se satisfagan rendimientos del trabajo, del capital mobiliario o de actividades profesionales o artísticas a entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria, deberá practicarse retención a cuenta del I.R.P.F. Por el contrario, sólo cuando se satisfagan rendimientos del capital mobiliario a un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, se estará obligado a practicar retención a cuenta de dicho impuesto.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos, en su Resolución de 26-6-86 y, en relación a la procedencia o no de efectuar retención a cuenta del I.R.P.F. sobre las comisiones que se abonan a una sociedad civil, responde en el sentido de que:

"Si la sociedad civil tiene personalidad jurídica, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1669 del Código Civil, estará sometida al Impuesto sobre Sociedades y, en último extremo, procedería, en su caso, la retención a cuenta de este último.

Por el contrario, en el caso improbable de que la sociedad civil no tenga personalidad jurídica, se aplicará el régimen de imputación automática de rentas a que se refiere el artículo 12 de la Ley 44/1978. En tal caso, la retención del 5 por ciento habrá de efectuarse sobre las comisiones satisfechas, si la sociedad ejerce actividad profesional, pero prorrateando en definitiva tal retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a cada miembro o socio en función de los pactos aplicables o en su defecto, por partes iguales, en los términos expresados en el referido precepto."

Vayamos por partes, dice el Sr. Durán-Sindrú. Si la sociedad tiene

estudios

personalidad jurídica es ésta sujeto pasivo, antes y después de la Ley 48/1985, del Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, sólo habrá que practicarle retención respecto a los rendimientos que se les satisfagan en concepto de capital mobiliario y, en ningún caso, respecto a los de actividades profesionales, rendimientos sobre los que únicamente cabrá retener si se es sujeto pasivo del I.R.P.F. Por el contrario, si la sociedad no tiene personalidad jurídica, procederá practicar la retención que corresponda sobre los rendimientos que se satisfagan a las personas físicas que actúen ante terceros o en nombre propio, sin perjuicio del posterior e interno prorrateo entre los socios al objeto de su deducción como pago a cuenta del impuesto. Si la retención se practica por el pagador prorrateándola en función de los pactos aplicables, querrá decir que aquél conoce la existencia de la sociedad y, por tanto, que tendrá personalidad jurídica, no correspondiendo en consecuencia practicar retención alguna, salvo en los casos aludidos.

Respecto de las comunidades de bienes, no hay problema por cuanto no tienen personalidad jurídica, según el Código Civil y, por tanto, siempre procederá retención.

La obligación de retención surgirá cuando facture sus propios honorarios o comisiones.

La obligación de retención comporta también la de ingreso de las cantidades retenidas, durante los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, respecto de las cantidades retenidas durante el trimestre natural anterior, utilizando el modelo 110 de impreso aprobado para este fin.

Caso especial de artistas extranjeros: Según la contestación de la Dirección General de Tributos de 19 de julio de 1988, si el artista no es residente y carece de establecimiento permanente en España, estará sometido al Impuesto sobre la Renta por razón de las actuaciones que realice en territorio español, por obligación real. Estas rentas tributarán, conforme a lo previsto en el artículo 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, al tipo de gravamen único que, a partir del 8 de julio de 1989, es del 25 por ciento, de acuerdo con el Real Decreto Ley 5/1989, de 7 de julio.

Hace una precisión la D.G.T., y es que quien satisface rendimientos a artistas no residentes, a no ser que haya designado expresamente un representante a este efecto, es responsable solidario de la cuota tributaria correspondiente, pero no por razón de la retención a practicar, sino por razón de la cuota definitiva del impuesto que corresponde a esa remuneración que satisface.



estudios

Hacemos notar que actuando como profesional, el intermediario no será el obligado a efectuar ese "ingreso a cuenta", sino la empresa o sala de fiestas, etc., que le haya contratado.

2) Contratación en nombre propio.

En este caso, actuando como empresario, deberá practicar retención cuando satisfaga la factura que emitirá el artista, por el valor de la actuación menos su comisión (siempre que el artista sea persona física).

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

El esquema de estudio de repercusión de este impuesto en los servicios de mediación o representación prestados por apoderados, managers, agentes y representantes artísticos lo realizaremos siguiendo el propio esquema del impuesto, concretamente el siguiente:

- A) Naturaleza y ámbito de aplicación.
- B) Ambito espacial.
- C) Hecho imponible. Operación sujeta o no sujeta. Concepto de empresario o profesional a efectos del I.V.A.
- D) Concepto de prestación de servicios. Operaciones de mediación, agencia o comisión en adquisiciones de bienes y en prestación de servicios.
- E) Exenciones. Servicios profesionales de tipo cultural. Entregas por sus autores de obras originales.
- F) Lugar de realización del hecho imponible: entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- G) Devengo del impuesto.
- H) Sujeto pasivo. Repercusión.
- I) Base imponible. Configuración y contenido.
- J) Tipo impositivo.
- K) Deducciones. Requisitos para la deducibilidad de las cuotas soportadas.
- L) Requisitos formales. Facturación. Documentos contables.

estudios

A) Naturaleza y ámbito de aplicación.

El artículo 1 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) lo define como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava en la forma y condiciones previstas en la propia Ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, y las importaciones de bienes.

En este artículo se ha definido la materia u objeto imponible de gravamen, que posteriormente ha de transformarse en los distintos hechos imponibles, mediante la delimitación de los supuestos de sujeción o no sujeción que veremos, en cuanto al tema que nos afecta.

B) Ambito espacial.

Todo impuesto tiene un ámbito espacial de aplicación, que a su vez tiene como límite el del propio territorio de soberanía del poder que lo establece, sin que, lógicamente, produzca efectos fuera de ese ámbito territorial.

Ahora bien, dentro de los límites de la propia soberanía, el Impuesto puede extenderse a todo el territorio, o sólo a parte del mismo, y esto último es lo que ocurre con el I.V.A. español, por lo que en la Ley se efectúa una delimitación positiva y otra negativa del ámbito de aplicación territorial.

a) *Delimitación positiva*: Según el art. 2.1 de la Ley, estarán sujetas al I.V.A. las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio peninsular e Islas Baleares, así como las importaciones de bienes en dichos territorios.

b) *Delimitación negativa*: Expresamente se establece que el Impuesto no se aplicará a las operaciones realizadas en Canarias, Ceuta y Melilla.

El primer efecto derivado de las normas espaciales del Impuesto, reside en que sólo se aplicará en aquellas operaciones que *se consideren realizadas* en el territorio de aplicación del mismo, quedando no sujetas las realizadas fuera del mismo. Y en tal sentido, adquieren una importancia decisiva las *normas de localización del hecho imponible* (contenidas en los arts. 12 y 13 de la Ley) aplicables a las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

estudios

En segundo lugar, también se verán afectadas, por las normas de aplicación espacial, las relativas a la *delimitación del sujeto pasivo* (arts. 15 y 16 de la Ley), en cuanto no se considerarán como tales a las personas o entidades no establecidas en el territorio del impuesto, sin que deban tampoco soportar el impuesto español, al menos si se trata de empresarios o profesionales residentes en la C.E.E.

C) Hecho imponible. Operación sujeta o no sujeta. Concepto de empresario o profesional a efectos del I.V.A.

Según el art. 4 del R.D. 2028/1985, de 30 de octubre, del Reglamento del I.V.A. (RIVA), “están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

De la definición legal de operación sujeta transcrita se deducen las características que debe reunir una operación para estar sometida al impuesto, lo cual nos lleva a la conclusión de que de faltar alguna de ellas no estaremos ante un hecho sujeto al I.V.A. Como veremos más adelante, no toda sujeción a un impuesto implica tener que tributar por él por cuanto puede operar la figura jurídica de la exención.

Recordamos aquí someramente la distinción entre exención y no sujeción a un impuesto determinado.

En la exención, según Fernando Sáinz de Bujanda, si bien se ha producido un hecho que queda comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible, no se produce el nacimiento de la obligación tributaria, por existir una norma de exención que ordena que en ese caso concreto no se produzca.

La exención, por tanto, es distinta de la no sujeción, por cuanto en esta última el supuesto concreto no está contenido en la norma delimitadora del hecho imponible.

Mientras en los supuestos de exención estamos “dentro del ámbito del impuesto”, en los casos de no sujeción “estamos fuera, el impuesto no nos afecta”.

Volviendo a las características que debe reunir un hecho jurídico para estar sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, vemos que son las siguientes:

estudios

1. Entrega de bienes o prestaciones de servicios.
2. Realización por empresarios o profesionales.
3. Carácter oneroso o gratuito de las operaciones.
4. Carácter habitual u ocasional de las operaciones.
5. Realización de la operación en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.
6. Intrascendencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad o en cada operación en particular.

Las examinamos seguidamente:

1. *Entrega de bienes o prestación de servicios.*

La actividad desarrollada por los intermediarios artísticos hemos visto en el capítulo anterior de la Introducción que era una prestación de servicios. También a efectos del I.V.A. es una operación de servicios calificada como tal en el art. 7.2-15 de la Ley y art. 11.2-15 del Reglamento, que consideran, en particular, prestación de servicios... "las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios, se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios".

Veremos con más detalle las operaciones de mediación en el apartado D) siguiente. Estamos ahora viendo los supuestos de sujeción o no sujeción.

2. *Realización por empresarios o profesionales.*

El art. 4.1 de la Ley, siguiendo la definición contenida, tanto en la Sexta Directiva Comunitaria como la consagrada en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, declara que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El elemento esencial es, pues, la actuación por cuenta propia, que excluye, por tanto, el trabajo dependiente de empleados y funcionarios (art. 5.4 LIVA).



estudios

No se exige la conjunción de los factores de producción, materiales (capital) y humanos (trabajo), bastando sólo que se dé uno de ellos, lo que hace que entren en la definición los trabajadores autónomos y los profesionales y artistas independientes, e incluso los meros intermediarios o comisionistas.

La Ley, en su artículo 4.1, párrafo 2, enumera las actividades empresariales y respecto a las profesionales se limita a desdoblarlas en las específicamente profesionales, realizadas en ejercicio libre de la propia actividad, y las artísticas, que aunque no se especifique sólo se incluirán cuando se ejerzan de forma independiente.

Las Reglas 4.^a y 5.^a de la Instrucción de 27 de marzo de 1981 (R.D. núm. 830) señalan que:

“4.^a Tendrán la consideración de artistas las personas que, con carácter independiente, actúan individualmente o formando parte de agrupaciones, mediante retribución, en locales públicos o privados, constituyendo o formando parte de un espectáculo o deporte, así como aquéllas cuyas actuaciones, de carácter recreativo, sean transmitidas a través de aparatos o medios físicos, tales como la radiotelefonía, cinematografía, televisión, grabaciones magnetofónicas y discos gramofónicos.

No tendrán la consideración de artistas aquellas personas cuyos trabajos no trasciendan directamente al público por ser meramente preparatorios o auxiliares de los espectáculos o deportes.

5.^a Prueba del ejercicio de la actividad profesional y de artistas. El ejercicio de la profesión se probará por cualquier medio legal, y en particular por:

1. Cualquier declaración formulada por el interesado o sus representantes legales.
2. Reconocimiento por el interesado o representantes legales en acta o en expediente tributario.
3. Anuncios, muestras, rótulos o cualquier otro procedimiento publicitario.
4. Datos facilitados por toda clase de autoridades, por iniciativa propia o a requerimiento de la Administración.
5. Informes facilitados por los Colegios oficiales, Asociaciones profesionales y demás instituciones oficialmente reconocidas, por iniciativa propia o a requerimiento de la Administración.”

estudios

La resolución a una consulta vinculante formulada a la Administración, de noviembre de 1986, expresa que:

“Primero.— Están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados con habitualidad y por cuenta propia por músicos, cantantes, solistas, cantautores y demás integrantes de un grupo o conjunto musical, tanto si se realizan para otro artista principal como directamente para el promotor del espectáculo.

A tales efectos, carece de relevancia la circunstancia de que el artista sea cabecera de cartel o titular de una compañía.

No se considerarán realizados por cuenta propia los servicios prestados por los artistas que actúen en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales de carácter ordinario o especial.

Segundo.— La determinación de si, en supuestos concretos, los artistas actúan en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales es una cuestión de hecho que podrá probarse en cada caso por los medios admisibles en derecho.

Corresponde al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social la competencia para resolver consultas relativas a la interpretación de las normas laborales.”

La resolución de 11 de marzo de 1986 de la Dirección General de Tributos, a consulta solicitando aclaración respecto al régimen de tributación de los representantes o mediadores de comercio, responde:

“No están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios efectuadas por representantes de comercio cuando actúen en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales de carácter ordinario o especial.

A estos efectos, se entenderá por relación laboral de carácter especial la regulada en el Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto, debiendo reunir los requisitos y características que se establecen en el mismo y, en especial, las siguientes:

1. No asumir el riesgo y ventura de las operaciones en que intervengan.
2. Carecer de una organización empresarial autónoma, entendiendo por tal aquella que cuente con instalaciones y personal propios.
3. Documentación de las referidas relaciones laborales en un

estudios

contrato ajustado a derecho, uno de cuyos ejemplares haya sido registrado en la Oficina de Empleo que corresponda por razón del domicilio del trabajador.

Por el contrario, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios efectuadas por representantes de comercio que actúen por cuenta y en interés de sus clientes, cuando no concurren los requisitos que con arreglo a derecho determinan la existencia de una relación laboral de carácter ordinario o especial.”

En el mismo sentido, la resolución de 20 de octubre de 1986 de la D.G.T. a la consulta formulada por el Consejo General de Colegios de Agentes Comerciales de España, sobre diversas actuaciones de profesionales de la mediación mercantil: agentes comerciales, representantes de comercio, viajantes, comisionistas, agentes de cuentas, etc.

También se pronuncia en los mismos términos la resolución de 8 de julio de 1986 sobre representantes de maquinaria industrial, y la resolución de 31 de octubre de 1986 sobre cuándo se entiende que un representante de comercio, en su actuación, no asume el riesgo y ventura de las operaciones en que intervenga.

Sigue el art. 4.2 de la Ley precisando qué se entiende por empresario o profesional, a efectos del I.V.A., y señala:

“A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se reputarán empresarios o profesionales:

1. Las personas o entidades que realicen *habitualmente* actividades empresariales o *profesionales*.”

Aunque no cite las actividades artísticas, hemos visto que en el párrafo anterior del artículo (4.1.) se considera la actividad artística como profesional.

Seguiremos en el presente punto del trabajo, el esquema desarrollado por el catedrático D. Magín Pont Mestres en un profundo estudio publicado en la Gaceta Fiscal de junio de 1986, titulado “¿Pueden tener la consideración de empresarios o profesionales en el I.V.A. entidades que por su naturaleza no son empresarios o profesionales?”

Señala el profesor Magín Pont que la Ley, para precisar qué se entiende por empresarios o profesionales, se remite, a su vez, a dos nociones cuales son la habitualidad y la actividad empresarial o profesional.

En lo que concierne a la habitualidad, explica la exposición de motivos

estudios

de la Ley, que califica subjetivamente al empresario o profesional, bien que no objetivamente a las operaciones sujetas al impuesto, ya que a diferencia del I.G.T.E., somete a gravamen la totalidad de las transacciones de contenido económico, efectuadas por profesionales o empresarios, tanto si son típicas y habituales, como si tienen carácter meramente ocasional.

La existencia de habitualidad puede acreditarse, según establece el art. 4.3., “por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho”. Y añade que:

“Se presumirá la habitualidad:

- a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio.
- b) Cuando para la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 3 de esta Ley, se exija contribuir por la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, o de Actividades Profesionales o Artísticas.”

El mencionado artículo 3 del Código de Comercio, dispone:

“Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil.”

Y el artículo 1 del propio cuerpo legal determina que:

“Son comerciantes para los efectos de este Código:

1. Los que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente.
2. Las compañías mercantiles o industriales que se constituyeren con arreglo a este Código.”

A la transcrita noción legal de empresarios o profesionales que ofrece el artículo 4.2 de la Ley, completada con los preceptos transcritos del Código de Comercio a los que se remite, ha de añadirse el contenido del artículo 4.4. concebido como sigue:

“Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a



estudios

quienes efectúen las siguientes operaciones:

1. La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.”

La Ley, pues, tras precisar, en primer lugar, que son empresarios o profesionales quienes habitualmente se dediquen a realizar actividades empresariales o profesionales y las sociedades mercantiles en todo caso, amplía inmediatamente el ámbito subjetivo incluyendo en la noción legal de empresarios o profesionales a quienes simplemente efectúen una entrega de bien o una prestación de servicios que suponga la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, lo que, obviamente, configura una noción que va mucho más allá de la normal y usual de estos conceptos e incluso de la legal contenida en el Código de Comercio.

Configurada así, tan ampliamente, la noción de empresario o profesional contemplada desde la perspectiva de la habitualidad, es de interés señalar que la ausencia de habitualidad adquiere relevancia para dejar fuera del tributo a quienes realizan alguna entrega de bien o prestación de servicio con carácter más o menos esporádico, al no quedar configurados como empresarios o profesionales. Así lo reconoce una resolución de la Dirección General de Tributos de 30-12-1985, relativa a una consulta no vinculante sobre utilización de entrevistadores ocasionales, declaraba que:

“No se considera habitual, sin perjuicio de las presunciones antes indicadas, el servicio prestado por entrevistador esporádico que realice un solo trabajo de corta duración, siempre que no realice otros trabajos análogos para otras empresas.”

Pone el profesor Magín Pont el ejemplo del peluquero que al efectuar un servicio a un cliente, viene en saber que éste tiene deseos de cambiar su automóvil y que está buscando uno determinado, dándose el caso que aquél, por noticias que tiene, conoce la existencia de un vehículo de las características del anhelado por su interlocutor, por lo que cuida de poner en contacto a comprador y vendedor que, de mutuo acuerdo, convienen la operación de compra-venta y retribuyen el servicio accidental del peluquero; ha de entenderse, según el profesor Pont, que este servicio no se halla sujeto porque falta la habitualidad para ser considerado, quien presta el servicio, empresario o profesional en el sector del automóvil.

estudios

Este argumento podría servir de base para defender la no sujeción de los componentes de grupos de "havaneras" o bailes populares, cuya actividad laboral y profesional es de lo más diverso, pero que se reúnen en torno a una afición común, el baile o el canto, los cuales, en alguna ocasión esporádica, actúan en fiestas mayores, etc., no estando, por consiguiente, dados de alta de Licencia Fiscal ni en el censo de I.V.A.

En cuanto a la expresión legal de "actividades empresariales o profesionales", el profesor Magín Pont, después de analizar el art. 4.1 de la Ley antes transcrito, llega a la conclusión de que la noción legal de empresario o profesional queda configurada con mayor amplitud que la recogida con anterioridad en el sistema jurídico español, incorporando al marco subjetivo del tributo a personas o entes que, sin ser realmente empresarios o profesionales y siendo ajenos por completo al mundo empresarial (ej. arrendadores de inmuebles, etc.), los considera como tales.

Concluye su estudio el profesor Pont diciendo que "Obviamente, la parcial indeterminación normativa de conceptos tan fundamentales como los de empresario, profesional y actividad empresarial o profesional, constituyen serios obstáculos para la aplicación del impuesto, con manifiesta trascendencia en los ámbitos objetivo y subjetivo del mismo, que generan inseguridad jurídica al no saber exactamente el contribuyente a qué atenerse".

3. *Carácter oneroso o gratuito de las operaciones.*

En principio, el apartado 1 del artículo 3 de la Ley únicamente sujeta al impuesto a las operaciones realizadas a título oneroso.

4. *Carácter habitual u ocasional de las operaciones.*

Se ha estudiado ampliamente la nota de la habitualidad como definitoria de empresario o profesional en el apartado 2 anterior.

5. *Realización de la operación en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.*

La definición de lo que se considera actividad empresarial o profesional se ha visto también en el apartado 2.

estudios

Así como las sociedades mercantiles, todas las operaciones que realicen se consideran afectas a la actividad empresarial y, por tanto, sujetas, para el resto de entidades jurídicas y personas físicas se consideran realizados en el desarrollo de su actividad empresarial tanto las que tienen por objeto sus propios productos o servicios como las que recaen sobre bienes de su propio patrimonio empresarial, quedando fuera las que realice dentro de su ámbito puramente personal.

6. *Intrascendencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad o en cada operación en particular.*

Esta característica no merece comentario más profundo, dada la objetividad del impuesto en este aspecto.

D) Concepto de prestación de servicios. Operaciones de mediación, agencia o comisión en adquisiciones de bienes y en prestación de servicios.

El artículo 7.2-15 de la Ley y el artículo 11.2-15 del Reglamento consideran en particular prestaciones de servicios:

“Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios *se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.*”

Con objeto de emprender debidamente este apartado, debemos distinguir claramente los dos conceptos siguientes: mediación en la entrega de bienes y mediación en la prestación de servicios.

1. *Mediación en la entrega de bienes.*

Sólo se considera prestación de servicios la mediación en la entrega de bienes cuando el comisionista actúa en nombre ajeno, pues según el artículo 6.1-8 de la Ley, en caso de actuar en nombre propio se considera entrega de bienes la propia mediación. De forma esquemática lo podemos resumir:

estudios

1.1. Comisionista que actúa en nombre propio (aunque por cuenta del comitente)

Comisión de venta de bienes: se producen dos entregas:

- 1.^a Del comitente al comisionista.
- 2.^a Del comisionista al adquirente.

Comisión de compra de bienes: Se producen también dos entregas:

- 1.^a Del transmitente de los bienes al comisionista.
- 2.^a Del comisionista al comitente.

1.2. Comisionista que actúa en nombre del comitente.

Hay un solo hecho imponible que es el servicio de la comisión, como prestación de servicios.

La factura de la compraventa se realizará directamente entre comprador y vendedor.

2. Mediación en prestación de servicios.

Esta mediación se declara sujeta, como prestación de servicio, tanto si se presta en nombre propio o ajeno, y sin perjuicio de las reglas diferentes que se establecen en uno y otro caso, para el cálculo de la base imponible.

Además, cuando el agente o comisionista actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios, según hemos visto, se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

En el tema de la mediación en prestación de servicios, transcribiremos primero varias contestaciones a consultas vinculantes y no vinculantes emitidas todas ellas por la Dirección General de Tributos en supuestos de mediación, que han de llevarnos, por analogía, a la forma de tributar en la mediación de actividades artísticas. A estos efectos, dejamos de lado las consultas sobre comisionistas en transmisiones de bienes.

Resolución de 22 de diciembre de 1986 a la consulta vinculante formulada por la Sociedad General de Autores de España:



estudios

“A tales efectos se considerarán prestados directamente por la Sociedad General de Autores de España los servicios de mediación o de gestión prestados en nombre propio y por cuenta de los titulares de obras de ingenio.”

Contestación de 30 de diciembre de 1985, a la consulta no vinculante en relación a la contratación de servicios de transportes aéreos:

“En los supuestos en que una Compañía aérea contrate en nombre propio la prestación de un servicio de transporte de pasajeros se entenderá que ha prestado por sí misma dichos servicios, incluso en los casos en que actúe en todo o en parte por cuenta de otras Compañías que realicen materialmente la totalidad o parte del transporte.”

Contestación de 8 de enero de 1988, a la cuestión planteada siguiente: Los agricultores productores y la empresa transformadora de un producto agrícola deciden llevar a cabo una campaña de publicidad de dicho producto que beneficie a todos ellos.

Con tal finalidad, la empresa transformadora concreta en nombre propio la campaña, publicitaria y los agricultores aportan a la empresa transformadora una parte del precio de dicha campaña.

Consultan el régimen de tributación de las operaciones descritas por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

“El artículo 7.2-15 de la Ley del Impuesto preceptúa que en las operaciones de mediación y en las de agencia y comisión, cuando el comisionista actúe en nombre ajeno y medie una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

De los citados preceptos, se deduce que, en el supuesto de hecho a que se refiere el escrito de consulta, si la empresa transformadora concertase los servicios de publicidad en nombre propio pero por cuenta de los agricultores, se entenderán prestados los siguientes servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido:

- A) Servicios de publicidad prestados por el medio o la agencia publicitaria a la empresa transformadora de productos agrícolas que los contrató en nombre propio.
- B) Servicios publicitarios prestados por la empresa transformadora

estudios

que contrató en nombre propio a los agricultores por cuya cuenta actuase. El sujeto pasivo de estas prestaciones de servicios sería la mencionada empresa transformadora, la cual deberá repercutir a cada uno de dichos agricultores las cuotas devenidas y podrá deducir la totalidad de la cuota soportada, repercutida por los medios publicitarios o, en su caso, las agencias de publicidad.

Por el contrario, si los referidos servicios de publicidad se concertasen en nombre y por cuenta de todos los agricultores y la empresa transformadora conjuntamente, sólo estarían sujetos al impuesto los servicios prestados por los medios o las agencias de publicidad a los citados agricultores y empresa transformadora."

De la presenta contestación podemos extraer la siguiente conclusión:

La interposición de un empresario que actúe como comisionista en nombre propio en la contratación de un servicio, comporta que a efectos del Impuesto existan dos prestaciones de servicios sometidas a tributación: una del tercero al comisionista y otra de éste al comitente, ello con independencia de que quien actúa como comisionista lo haga de forma ocasional, al no constituir el objeto de sus operaciones económicas habituales.

El esquema resumen, ya aplicado a nuestro caso, sería el siguiente:

2.1. Comisionista que actúa en nombre propio (aunque por cuenta del comitente).

El intermediario artístico contrata con la sala de espectáculos en nombre propio, pero por cuenta del artista.

Se entiende que ha prestado por sí mismo los servicios, por tanto, hay dos prestaciones de servicios:

- 1.^a Del prestador de los servicios (comitente) al comisionista.
(Del artista al intermediario — artista factura a intermediario.)
- 2.^a Del comisionista al adquirente de los servicios.
(Del intermediario a la sala de espectáculos — intermediario factura a la sala.)

En este caso, el intermediario repercutirá el I.V.A. a la sala y podrá

estudios

deducir la totalidad de la cuota soportada que le repercutió el artista, en su caso.

2.2. *Comisionista que actúa en nombre del comitente.*

El intermediario contrata con la sala, pero en nombre y por cuenta del artista.

Hay una sola prestación de servicios: el servicio de comisión. El intermediario factura al artista su comisión.

Aparte, el artista facturará directamente a la sala.

3. *Mediación en adquisición de servicios.*

Podría darse la situación de que se hiciera por parte del intermediario una adquisición de un servicio por cuenta propia.

En este caso, habría igualmente dos prestaciones de servicios:

1.^a Del que presta el servicio (artista) al comisionista.

2.^a Del comisionista al comitente.

E) **Exenciones. Servicios profesionales de tipo cultural. Entregas por sus autores de obras originales.**

En este tema de las exenciones, importante por lo novedoso, es necesario estudiar dos normas que conviven paralelas. Una es la normativa del I.V.A. (art. 8.1-26 Ley y art. 13.1-26 Reglamento), y la otra es la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual, que estableció nuevas exenciones no previstas en los textos originarios del I.V.A. del año 1985.

El artículo 8.1-26 de la Ley y 13.1-26 del Reglamento declaran exentas del impuesto las entregas por sus autores de obras artísticas originales, con el siguiente redactado:

“Estarán exentas:

26. Las entregas de pinturas o dibujos realizados a mano y las esculturas, grabados, estampas y litografías, siempre que, en todos

estudios

los casos, se trate de obras originales y se efectúen por los artistas autores de las mismas o por terceros que actúen en nombre y por cuenta de aquéllos.”

En cuanto a los requisitos subjetivos, el sujeto pasivo ha de ser artista plástico (pintor, dibujante, escultor o creador de grabados, estampas o litografías). Por ello, sólo se exonera la transmisión directa realizada por él o por su cuenta (por ejemplo, venta del marchante del autor, realizada en nombre propio o del autor, pero siempre por cuenta de éste).

Es importante la precisión por cuanto ha de tenerse en cuenta al momento de elegir la forma de realizar la mediación, puesto que de realizarse en nombre propio por el mediador estaría exenta la entrega del artista al mediador (primera entrega), pero no la del mediador al adquirente, mientras que de hacerlo en nombre y por cuenta del artista, la entrega estaría exenta y el adquirente no soportaría de este modo el I.V.A.

Aclara el Reglamento posteriormente qué se entiende por pinturas y dibujos realizados a mano, esculturas originales y grabados, estampas o litografías originales.

Exenciones de la Ley de Propiedad Intelectual.

La Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual (B.O. E. de 17 de noviembre), estableció, en su Disposición Adicional Tercera, que:

“Estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido 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, composiciones musicales, autores de obras teatrales y los autores del argumento, adaptación y diálogos de obras audiovisuales.”

El alcance de la nueva exención limitada (limitada porque restringe el derecho a deducir el impuesto soportado en las importaciones o adquisiciones de bienes y servicios) que introdujo la Disposición Adicional citada para determinadas prestaciones de servicios que hasta entonces venían tributando, ha sido desarrollado por dos contestaciones a consultas no vinculantes, pero que por su indudable interés en el tema que nos ocupa, transcribiremos:

estudios

Contestación de 8 de abril de 1988, sobre exenciones Ley Propiedad Intelectual:

“La referida exención limita su ámbito objetivo de aplicación a determinadas prestaciones de servicios efectuadas por personas físicas.

Por consiguiente, dicha exención no se extiende a las entregas de bienes, a los servicios que no tengan carácter profesional, ni a los servicios profesionales prestados por personas o entidades distintas de las personas físicas.

Aunque los mencionados beneficios fiscales afectan fundamentalmente a servicios de cesión de derechos que constituyen el objeto de la Ley de Propiedad Intelectual, su eficacia no alcanza a todos los derechos de autor. La expresión utilizada por la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987, ‘incluidos aquéllos’, es suficientemente expresiva de la referida limitación. Existen diversos servicios profesionales cuya contraprestación puede consistir en derechos de autor (proyectos de planos, maquetas y diseños de obras arquitectónicas, gráficos, mapas y diseños relativos a la topografía, la geografía y, en general, a la ciencia; las obras fotográficas de periódicos y revistas, los programas de ordenador, etcétera) que no están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, las exenciones establecidas en la Disposición Adicional Tercera de la mencionada Ley 22/1987, de Propiedad Intelectual, se refieren a los siguientes servicios profesionales prestados por personas físicas:

1.º Artistas plásticos.

Están exentos los servicios profesionales que, teniendo por objeto sus creaciones artísticas originales, presten a terceros las personas físicas que sean autores de esculturas, pinturas, dibujos, grabados, litografías, historietas gráficas, tebeos o comics, así como sus ensayos o bocetos y las demás obras plásticas originales, sean o no aplicadas.

La exención no comprende los derechos relativos a las obras fotográficas ni a las expresadas por procedimientos análogos a la fotografía que se mencionan en el artículo 10.1.h) de la Ley de Propiedad Intelectual, excepto las prestadas a periódicos y revistas.

estudios

Tampoco se incluyen en la referida exención los servicios prestados de decoradores, diseñadores de interior, restauradores de obras de arte, diseñadores de moda, modistos, etc.

2.º Escritores.

Aunque la Ley de Propiedad Intelectual no define expresamente la noción de escritor, de sus preceptos y del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, puede inducirse el citado precepto.

En efecto, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define al escritor como autor de obras escritas o impresas.

El artículo 5 de la Ley de Propiedad Intelectual establece que 'se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica'.

En consecuencia, una correcta interpretación de la Ley de Propiedad Intelectual lleva a la conclusión de que son escritores las personas naturales que crean obras literarias, artísticas o científicas, escritas o impresas.

La exención establecida en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987 en relación con los servicios prestados por escritores no puede extenderse a la cesión de derechos de propiedad intelectual distintos de los atribuidos al autor de una obra científica, literaria o artística, escrita o impresa, sobre su obra original. Por consiguiente, no están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido quienes simplemente efectúasen traducciones, adaptaciones, revisiones, actualizaciones, anotaciones, compendios, resúmenes, extractos y cualesquiera otras transformaciones de una obra científica, literaria o artística, creada por otra persona.

Tampoco estarían exentos del citado tributos los correctores de estilo u originales, los grabadores o mecanografiadores de textos, los correctores tipográficos, los montadores originales, los maquettistas, etc.

Por el contrario, tienen la consideración de escritores y, en consecuencia, están exentos del impuesto quienes efectúen trabajos de investigación literarios, artísticos o científicos con el fin fundamental de ser objeto de impresión y publicación.



estudios

3.º Colaboradores literarios, gráficos o fotográficos de periódicos y revistas.

La exención de los servicios prestados por los colaboradores literarios, gráficos o fotográficos se limita, por prescripción expresa de la Ley, a los prestados a editores de periódicos y revistas, sin que se extienda a los prestados a editores de libros, a las agencias de prensa, a emisoras de radio o televisión ni, en general, a cualesquiera otras personas o entidades distintas de los editores de periódicos o revistas.

4.º Compositores musicales.

Están exentos los servicios prestados por los compositores musicales, cualquiera que sea la persona o entidad destinataria de los mismos.

5.º Autores de obras teatrales.

También goza de exención de dicho tributo, la cesión de los derechos de explotación de sus obras efectuada por los autores de obras teatrales.

6.º Autores del argumento, adaptación, guión o diálogos de obras audiovisuales.

Pese a su notable amplitud, la exención referente a los autores del argumento, adaptación, guión o diálogos de obras audiovisuales no puede extenderse a todos los derechos de propiedad intelectual referentes a dichas obras audiovisuales.

En particular, no están comprendidos en el aludido beneficio fiscal los colaboradores de radio y televisión, al no resultar procedente utilizar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones tributarias, por prohibirlo expresamente el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.”

Contestación de 21 de marzo de 1988. En el mismo sentido que la anterior, por lo que no la transcribimos.

Se desprende de la nueva normativa que viene a extender la exención prevista para las “entregas de bienes” a las prestaciones de servicios relacionadas con los autores de obras artísticas o literarias, originales, que antes tributaban, como hemos dicho, al tipo reducido.

estudios

Es curioso observar que así como los servicios de mediación de los agentes y corredores de seguros (exentas) del artículo 8.1.16 están exentos por así establecerlo la propia Ley, al igual que los intermediarios en operaciones financieras (también exentas) del artículo 8.1.18.h) de la Ley, también lo están, no se ha establecido ni en la normativa del I.V.A. ni en la Ley de Propiedad Intelectual norma paralela que exima de tributación los servicios de los mediadores, agentes, managers, etc., cuando intervengan en operaciones de tipo cultural o artístico declaradas exentas, por lo que entendemos que deberán tributar, por aplicación del citado art. 24 de la Ley General Tributaria.

F) Lugar de realización del hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios.

El artículo 2 de la Ley española delimita el ámbito espacial del I.V.A., declarando que están sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios “realizadas” en el territorio peninsular español e Islas Baleares, así como las importaciones de bienes en dichos territorios.

En el caso de las “importaciones” no se plantea problema alguno de localización territorial del hecho imponible, ya que el mismo se define como la entrada de bienes en los territorios de aplicación del impuesto, siendo por tanto siempre una operación interior del país que recibe dicho bien.

En cambio, en el supuesto de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, sí se hace imprescindible la fijación de unos criterios de localización que determinen cuándo deben entenderse realizadas las unas y prestados los otros en el territorio del impuesto, a efectos de la fijación de la soberanía nacional impositiva que debe gravarlas.

Por otro lado, la localización de una operación internacional en España o en el extranjero (o en Canarias, Ceuta o Melilla), tiene consecuencias a efectos de la deducibilidad de la cuota soportada por el transmitente al adquirir los bienes o servicios objeto de dicha operación internacional.

Así, el artículo 32 de la Ley, al enumerar las cuotas soportadas en la adquisición (o importación) de bienes y servicios que se consideran deducibles, distingue según se hayan utilizado dichos bienes en operaciones realizadas en el territorio del impuesto o en operaciones realizadas en el extranjero, Canarias, Ceuta o Melilla, reconociendo dicha deducibilidad, respecto de las primeras, cuando resulten sujetas y no exentas, o bien cuando resultando exentas lo sean por su carácter de exportación u operación

estudios

asimilada; y en cuanto a las localizadas fuera del territorio del impuesto, no se priva, al transmitente, de la deducción, en el caso de que la operación, de haberse realizado en dicho territorio, hubiese atribuido igualmente dicho derecho a deducir.

En otro sentido, la localización internacional de una operación también puede tener efectos en la determinación del sujeto pasivo: así, en los casos de inversión de dicho sujeto, prevista en el art. 15.1.20, para aquellas operaciones realizadas en territorio el impuesto por persona no residente en España, en las que adquiere el carácter de sujeto pasivo la persona residente para la que se realiza la operación sujeta a gravamen.

Y, finalmente, en este último caso de inversión del sujeto pasivo, en el que un no residente soporta el I.V.A. español (aunque la obligación de ingreso la tenga el residente con el que contrata), se prevé su posible devolución, en el caso de que se trate de personas establecidas en Canarias, Ceuta, Melilla o en otros Estados miembros de la C.E.E., en atención al carácter comunitario de este impuesto.

Lugar de realización de las entregas de bienes.

El artículo 12.1 de la Ley establece, como regla general de localización internacional de las entregas de bienes muebles, la de realización en el país en que éstos “se pongan a disposición del adquirente”.

En el impuesto que nos ocupa, la “puesta a disposición” es lo que determina la realización del hecho imponible y el devengo del impuesto, en el caso de las compraventas mercantiles, en consonancia con el Código de Comercio español, según el cual la obligación de entrega se cumple con la “puesta a disposición”, siendo obligación del comprador la retirada del lugar o domicilio del vendedor.

Pues bien, la aplicación de dicha norma a las compraventas internacionales implica que la entrega se realiza, como regla general, en el país de origen en que radican los bienes a entregar por el vendedor.

Nótese que lo que importa a efectos de localización de la operación es el país de origen de las mercancías, y no el país del vendedor o del comprador; así, la venta de una mercancía sita en España, propiedad de un nacional o extranjero, en principio, es siempre operación gravable en España (con la salvedad de las reglas especiales sobre importaciones).

estudios

Lugar de realización de las prestaciones de servicios.

En la Ley española del I.V.A. se utilizan cuatro criterios distintos para la localización de las prestaciones de servicios:

Criterio general: El de la sede de quien presta el servicio.

Criterios especiales:

- Lugar en que radican los inmuebles, para los servicios relacionados con tales bienes.
- Lugar en que se utilizan o realizan los servicios, para el caso de servicios de transporte y sus accesorios; culturales, artísticos, científicos, etc.; hostelería y restaurante; ejecución de obra inmobiliaria; y los arrendamientos de medios de transporte en ciertos casos.
- Sede del destinatario del servicio, en toda una serie de servicios que se enumeran.

Examinaremos únicamente los relacionados con servicios culturales, artísticos y similares.

Según el artículo 13.2.30 de la Ley y el artículo 22.3 del Reglamento: se entienden prestados en el lugar donde se realicen materialmente los siguientes servicios:

“Los servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, docentes, recreativos o similares, así como los accesorios de los anteriores.” (El Reglamento incluye en la enumeración los servicios de organización de los anteriores, los espectáculos públicos y los juegos de azar.)

Dentro del concepto de “servicios accesorios de los anteriores”, debemos incluir los servicios de los mediadores, comisionistas y agentes.

Esta regla tendrá aplicación, por ejemplo, en el caso de que se actúe de mediador de un artista no residente en España.

Se producirá aquí el fenómeno de inversión del sujeto pasivo regulado en el artículo 24.1.2 del Reglamento, que considera sujeto pasivo a los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en España, los cuales vendrán obligados a autoliquidarse el I.V.A., uniendo el justificante de ingreso a la factura (art. 67.2 Ley) y pudiendo deducir, como cuotas soportadas, las cantidades autoingresadas (art. 35 Ley).



estudios

En los supuestos de cesiones y concesiones de derechos de autor, y demás derechos de propiedad intelectual o industrial, opera una regla distinta: la de la sede de la actividad económica o establecimiento permanente del destinatario de los servicios. (Art. 22.5.1. Reglamento.)

Asimismo, el propio artículo 22.5, apartado 12, señala que será aplicable la misma regla en los servicios de mediación y gestión en las operaciones definidas en las letras anteriores de este número 5, cuando el intermediario o gestor actúen en nombre y por cuenta ajena.

En este sentido se pronuncia la resolución de 22 de diciembre de 1986 de la D.G.T. a consulta de la Sociedad General de Autores de España, al contestar que:

“Los servicios relativos a la propiedad intelectual y los de mediación o gestión relativos a los mismos se entenderán prestados donde radique la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario de dichos servicios o, en su defecto, en el lugar del domicilio del mismo.”

Es importante resaltar la excepción a esta regla señalada en el propio número 5 de artículo 22:

“Lo dispuesto en este número no se aplicará cuando el destinatario esté domiciliado en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea y no sea empresario o profesional, o bien los servicios prestados no estén relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del mismo.”

Por tanto, en el supuesto que no sea aplicable la citada regla especial de la sede del destinatario del servicio, se aplicará la regla general, es decir, el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien preste el servicio (a la Ley española se le escapa de gravamen este supuesto).

G) Devengo del impuesto.

En el I.V.A., dada su propia y específica naturaleza, el devengo, como determinante de la fecha de realización del hecho imponible, tiene como efecto no sólo el iniciar el período de liquidación del impuesto a cargo del sujeto pasivo (art. 69 Ley), sino que, simultáneamente, marca la fecha de nacimiento del derecho a su devolución, en favor del sujeto pasivo que lo

estudios

soporta, con la excepción de los supuestos de autoconsumo, operaciones con no residentes e importaciones, para los que se exige el previo ingreso de las cuotas a deducir.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo del impuesto, el "I.V.A. a ingresar", se determina por diferencia entre el "I.V.A. devengado" y el "I.V.A. soportado" (art. 30 Ley), y la obligación de ingreso surge en el período liquidativo correspondiente a la fecha de devengo, con total independencia de que se haya o no percibido el precio, sin que existan normas de recuperación del impuesto por el hecho de que el adquirente del bien o servicio resulte luego fallido.

Y en cuanto al sujeto que soporta la repercusión del impuesto, el devengo le señala el nacimiento de su derecho a deducir (art. 35.1) las cuotas soportadas por repercusión, derecho que podrá ejercitar con independencia de que hayan sido efectivamente ingresadas, siempre que esté en posesión de la factura correspondiente (art. 34). Sin embargo, las cuotas que no se soportan por repercusión, sino por ingreso directo del sujeto que las soporta (ej., el caso citado de inversión del sujeto pasivo en las operaciones con no residentes), aunque estén devengadas no se pueden deducir en tanto no se ingresan (arts. 32.1 y 35.2 Ley).

Finalmente, adviértase que el devengo se produce con total independencia de que "a posteriori" se modifique el precio (art. 17.4 Ley), y haya que rectificar la base imponible y, en consecuencia, la cuota ingresada por el suministrador del bien o servicio (art. 16.6 Ley) y la cuota deducida por el adquirente de los mismos (arts. 36.6 y 47 de la Ley).

Las reglas generales, contenidas en el art. 14 de la Ley y el 23 del Reglamento, son las siguientes:

- En las entregas de bienes, cuando se pongan en poder y posesión del adquirente.
- En las prestaciones de servicios, cuando se presten.

Veamos ahora cuándo se produce el devengo en las distintas operaciones que se realizan en los supuestos de mediación o comisión. Utilizamos el mismo esquema desarrollado para el hecho imponible.



estudios

1. *Mediación de la entrega de bienes.*

1.1. *Comisionista que actúa en nombre propio (aunque por cuenta del comitente).*

Comisión de venta de bienes.

El devengo se produce en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los bienes. En este momento se produce el devengo de las dos entregas que habíamos visto que existen: la del comitente al comisionista y la del comisionista al adquirente (art. 23.1-3 RIVA).

Comisión de compra de bienes.

El devengo se produce en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes. En este momento se produce también el devengo de las dos entregas que habíamos visto: la del transmitente al comisionista y la del comisionista al comitente (art. 23.1-4 RIVA).

1.2. *Comisionista que actúa en nombre del comitente.*

Regla general de la prestación del servicio en la comisión, y de la puesta a disposición en la entrega de bienes entre comprador y vendedor.

2. *Mediación en prestación o adquisición de servicios.*

2.1. *Comisionista que actúa en nombre propio.*

El devengo de las dos prestaciones de servicios es simultáneo al momento en que se preste el servicio.

Si es mediación en prestación de servicios, tanto la del comitente al comisionista como la del comisionista al adquirente.

Si es mediación en adquisición de servicios, tanto la del que presta el servicio al comisionista como la del comisionista al comitente.

2.2. *Comisionista que actúa en nombre ajeno.*

El devengo es en el momento de prestarse el servicio de la comisión.

estudios

En cuanto a la prestación de servicios, en el momento en que el prestador lo preste al adquirente.

La resolución de 12 de noviembre de 1986 de la Dirección General de Tributos a la consulta formulada por el Consejo General de Colegios de Agentes Comerciales de España sobre el devengo del impuesto en las operaciones realizadas por los agentes comerciales, después de establecer que se consideran prestaciones de servicios las operaciones de mediación y las de agencias o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno y considerando el contrato de agencias como un contrato de trato sucesivo o de ejecución continuada, concluye que el “devengo se producirá en el momento en que resulte exigible la parte de precio que comprenda cada percepción”.

“A estos efectos, se considerará exigible la parte del precio cuando, con arreglo a derecho y de acuerdo con los pactos suscritos, el agente de comercio tenga derecho a exigir del destinatario el pago del importe parcial de la contraprestación, aunque no se haya hecho efectivo su importe.

En otro caso, si los servicios se prestan en virtud de relaciones contractuales que no originan para el prestador obligaciones de trato sucesivo, el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengará en el momento en que se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.”

H) Sujeto pasivo. Repercusión del impuesto.

El sujeto pasivo en el I.V.A. es la persona que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias.

El sujeto pasivo es el que realiza las entregas de bienes o presta los servicios sujetos al impuesto.

Sin embargo, la técnica impositiva, en este caso, no busca su capacidad económica, ya que es un impuesto que trata de gravar al consumidor final. En consecuencia, el mecanismo de las deducciones, junto con la repercusión obligatoria, supone que la carga tributaria derivada del hecho imponible, no incida sobre quienes sean sujetos pasivos según lo previsto en el artículo 15 de la Ley.

estudios

Por tanto, el sujeto pasivo no es el destinatario del I.V.A., sino su gestor, la persona que incurre en los hechos imponible que articulan una técnica recaudatoria. Opera como intermediario, a través del cual, y mediante el mecanismo de la repercusión, se trata de alcanzar al consumidor final.

Los sujetos pasivos del impuesto han de estar establecidos en el ámbito territorial de aplicación del tributo. Cuando no lo están, ya lo hemos visto al tratar el lugar de realización del hecho imponible, se produce un caso excepcional en el que, a efectos de operativa del impuesto, se admite un cambio en la figura del sujeto pasivo.

Así, no son sujetos pasivos del impuesto los que realizan las entregas de los bienes sujetos al impuesto, sino aquellos empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas, o sea, el destinatario de la entrega. En igual sentido, también es sujeto pasivo el que recibe el servicio sujeto a tributación.

Solamente procede este supuesto de cambio del sujeto pasivo, cuando concurren dos circunstancias. Una, en quien efectúe la operación sujeta, ya que ha de tratarse de personas o entidades no establecidas en España. Dos, en el destinatario de la operación, que ha de ser un empresario o profesional que, lógicamente, será a la vez sujeto pasivo del impuesto.

El tema del sujeto pasivo en el I.V.A. deviene especialmente importante en supuestos como el de grupos folklóricos, etc., que, sin tener personalidad jurídica, realizan actividades sujetas al impuesto. Ya que en este supuesto, si bien sus componentes podrían defender la falta de habitualidad en la realización de las actividades artísticas, dicha habitualidad no puede negarla el grupo o ente como tal, ya que precisamente existe para esa finalidad.

La Ley reguladora del I.V.A. mantiene la fórmula abierta en la Ley General Tributaria, al incluir también a "las demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición".

Según el artículo 15.2 de la Ley, la consideración de sujeto pasivo se adquiere siempre que concorra un requisito esencial: que se realicen operaciones sujetas al impuesto.

La contestación de 18 de enero de 1987, considera sujeto pasivo del impuesto a una comunidad de propietarios por la realización de actividades económicas sujetas al impuesto. Por tanto, se desprende que lo que comporta la sujeción al impuesto es la realización habitual de actividades empresariales o profesionales. Nos remitimos en este punto al apartado C) desarrollado al tratar el concepto de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

estudios

I) Base imponible. Configuración y contenido.

Regla general.

El art. 17.1 de la Ley proclama que la base del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo.

Por contraprestación ha de entenderse la cantidad a percibir como equivalente de los bienes entregados o del servicio prestado.

A efectos fiscales, contraprestación no se identifica con el precio.

La base, como elemento determinante de la deuda tributaria, requiere la adición al precio de determinadas partidas que se enumeran en el artículo 17.2 de la Ley y el artículo 29.2 del Reglamento, y la exclusión de otras, las enumeradas en los artículos 17.3 de la Ley y 29.3 del Reglamento.

Partidas a incluir en la base imponible.

La Ley ha querido precisar aquellas partidas que han de integrarse en la contraprestación:

- a) Gastos accesorios y créditos: Los gastos de comisiones, envases, embalajes, portes y transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas, intereses en los pagos aplazados y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias.
- b) Intereses devengados como consecuencia del retraso en el pago del precio. Esta partida es distinta de los intereses que se acuerden por los pagos aplazados.
- c) Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.
- d) Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio I.V.A.
- e) Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones

estudios

sujetas al impuesto. Es el caso, por ejemplo, de que se hayan entregado arras, que las normas vigentes autoricen a retener en caso de resolución.

- f) Otras partidas: En el supuesto de que hayan de practicarse retenciones a cuenta del I.R.P.F., por ejemplo, en los servicios de los profesionales o artistas, la base imponible del I.V.A. será el importe de la cantidad a satisfacer por aquellos servicios en su integridad, sin que deba ser excluida la retención a practicar.

Partidas que no se incluyen en la base imponible.

- a) Indemnizaciones: No todas las indemnizaciones quedan excluidas de la base, ya que se requiere que no supongan contraprestación de la operación sujeta a gravamen.
- b) Descuentos y bonificaciones: Requisitos para ser excluidos:
1. Concederse en función de la operación sujeta, por la operación en sí misma.
 2. Que se concedan antes de que la operación se realice o en el mismo momento; no después.
 3. Que figuren separadamente en factura.
- c) Sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente.
- La Ley excluye de la base las sumas pagadas por quien entregue los bienes o preste los servicios, o sea, por el sujeto pasivo, como consecuencia de servicios de terceros. Para que estas partidas gocen de tal consideración, el texto legal ha fijado la forma que deben pagarse, siempre que el cliente lo haya ordenado así, y además ha impuesto al sujeto pasivo determinadas obligaciones.
- Dichas cantidades se requiere que sean pagadas en nombre y por cuenta del cliente. Cuando no se den estos requisitos, estaremos ante gastos accesorios a incluir en la base, según el art. 17.2 de la Ley. Tal será el caso de las cantidades que sean pagadas por cuenta del cliente, pero en nombre propio.
- Como requisito previo al pago de estas sumas, ha de existir un mandato expreso del cliente en este sentido. Ni la Ley, ni el Reglamento, señalan cómo se ha de justificar este mandato. Al exigirse que éste sea expreso, sería conveniente que quede constancia del

estudios

mismo, por cualquier medio fehaciente. Por lo tanto, no será bastante que haya existido un mandato tácito.

Como derivación lógica del tipo de mandato que exige la Ley, puede pensarse que el sujeto pasivo abonará en nombre y por cuenta del cliente, las sumas que procedan, según instrucciones que ha de recibir para cada operación, o también para una serie de operaciones con el mismo sujeto pasivo.

La Dirección General de Tributos entiende que están excluidas de la base imponible las tasas de la Jefatura Superior de Tráfico que, según lo dispuesto en el artículo 29.3.3 del Reglamento, tengan la consideración de suplido, por ser pagadas por las auto-escuelas en nombre y por cuenta del alumno, y en virtud de mandato expreso del mismo.

Para que no sean computados los suplidos, el legislador requiere la concurrencia de otros requisitos, que suponen obligaciones a cargo del sujeto pasivo. Primero, las sumas pagadas han de ser contabilizadas en cuentas específicas para ellas, con el fin de poder conocer la cuantía y procedencia de unas cantidades que pueden ser excluidas de la base.

En este punto concreto ha de procederse de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad y en la resolución de 15 de noviembre de 1985, del Instituto de Planificación Contable, por la que se dictan instrucciones para la contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se establecen las cuentas y códigos del Plan General de Contabilidad que deberán utilizarse por las empresas a tales efectos.

Segundo. El sujeto pasivo debe justificar la cuantía efectiva de estos gastos, sin que sea suficiente que estén contabilizados. Con tal finalidad, tendrá que guardar los documentos en los que queden reflejados los servicios contratados, en nombre y por cuenta del cliente, y su importe.

Finalmente, en razón a la forma en que se han contratado, el sujeto pasivo no podrá deducir el impuesto que haya gravado los servicios contratados. El cliente en cuyo nombre y por su cuenta se contrataron será quien, en su caso, podrá ejercitar el derecho a la deducción.

En la resolución de 21 de mayo de 1986, a la consulta vinculante efectuada por el Ilustre Colegio de Economistas de Madrid sobre si deben integrarse en la base imponible de los servicios profesionales los gastos correspondientes a comidas, alojamientos, transportes,

estudios

alquiler de vehículos y desplazamientos, efectuados en interés del cliente y que se repercuten al mismo, la Dirección General de Tributos contesta que:

“En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación, entre otros conceptos, los gastos de desplazamiento, de hostelería, alojamientos y alquiler de vehículos efectuados por cuenta y en interés de los clientes repercutidos a los mismos.”

por no reunir los requisitos que cita:

“Primero.— Que los pagos se efectúen en nombre del cliente y por cuenta del mismo.

La justificación de dichos pagos deberá efectuarse ordinariamente mediante factura emitida a cargo del cliente y ajustada a la legislación vigente.

Segundo.— Que el pago de los suplidos se efectúe en virtud de un mandato expreso del mismo.

Tercero.— Que los referidos pagos figuren contabilizados en las correspondientes cuentas específicas por quienes realicen las entregas o presten los servicios sujetos al impuesto.”

La resolución de 7 de julio de 1986 sobre el contenido de la base imponible en los representantes independientes, contesta:

“Los gastos de hoteles, restaurantes, teléfono, autopistas, desplazamientos y otros análogos soportados por el sujeto pasivo para la realización de las operaciones gravadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido que sean repercutidos a sus clientes y constituyan créditos efectivos a su favor, deberán integrarse en la base imponible de dichas operaciones.”

La resolución de 20 de octubre de 1986 formulada por diversas asociaciones de Agencias de Publicidad, establece que:

“La base imponible de los servicios prestados por los medios publicitarios en virtud de los contratos de difusión o tarifa

estudios

publicitaria será el importe total de la contraprestación de las referidas operaciones, determinada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 29 del Reglamento del Impuesto, con independencia de la circunstancia de que las citadas operaciones se concierten con el cliente o anunciante (directamente o a través de agencias de publicidad que contraten en nombre y por cuenta del mismo) o bien con agencias de publicidad que contraten en nombre propio, pero por cuenta del cliente o anunciante.

No se integrarán en la base imponible de dichas operaciones los descuentos o bonificaciones otorgados al cliente o anunciante o, en su caso, a las agencias de publicidad cuando contraten en nombre propio.

No minorarán la base imponible de los servicios mencionados las reducciones de precio que constituyan remuneración de los servicios prestados a los medios por las agencias de publicidad que contraten en nombre y por cuenta del cliente.”

d) Otras partidas. No se incluye el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Resolución de la Dirección General de Tributos de 7 de febrero de 1986, señala que en los casos en que se establezcan tarifas de precios en los que figure incluido el I.V.A., la base imponible del citado tributo resultará de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\text{Base imponible} = \frac{100 \times \text{precio de tarifa}}{100 \times \text{tipo de gravamen}}$$

Base imponible: Reglas especiales en las operaciones de mediación, agencia o comisión.

Seguiremos el mismo esquema iniciado en el punto D) haciendo, a modo de resumen, un esquema en el que aparezca el hecho imponible, la base imponible, el tipo y el devengo.



estudios

1. *Mediación en la entrega de bienes.*

1.1. *Comisionista que actúa en nombre propio (aunque por cuenta del comitente)*

Comisión de venta de bienes.

Primera entrega de comitente a comisionista.

Base imponible: Contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión bruta (art. 31.6 RIVA)*

Segunda entrega de comisionista al adquirente.

Base imponible: Contraprestación convenida por el comisionista con el adquirente (Regla general, art. 29 RIVA).

Tipo (2 entr.): El que corresponda al bien entregado en los 2 hechos imponibles teniendo en cuenta lo citado en el apartado J) respecto al tipo impositivo.

Devengo: Simultáneo de las 2 entregas, al momento de la segunda entrega (del comisionista al adquirente) (Art. 23.1-3 RIVA)**

* En este sentido, la Dirección General de Tributos, en su resolución de 27 de febrero de 1986 en contestación a consulta vinculante, analiza el alcance del art. 18.6 de la Ley, considerando que deberá entenderse incluida en el importe de la comisión, no el porcentaje asignado al comisionista en retribución de los servicios prestados al comitente, sino el importe total de la comisión bruta a retener por los comisionistas.

En la citada resolución se dice textualmente que “en las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que los comisionistas actúen en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por los comisionistas en sus operaciones de ventas a terceros menos el importe de la contraprestación bruta a percibir por dichos comisionistas en retribución de sus servicios. En dicha comisión bruta se incluirán, en su caso, los gastos o suplidos accesorios efectuados por los comisionistas y repercutidos a sus comitentes, cuando aquéllos concierten en nombre propio la prestación de dichos servicios. En ningún caso integrarán la referida comisión bruta el importe de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de los comitentes, aunque se soporten por los comisionistas y se repercutan posteriormente a sus comitentes”.

estudios

**** Debe tenerse en cuenta lo dicho en el apartado de las exenciones, ya que las entregas de obras de arte originales por artistas o creadores (en este caso, la primera transmisión del comitente al comisionista) estarán exentas. No así la segunda transmisión del comitente al adquirente, ya que no será realizada por su autor ni en su nombre. Por tanto, el comisionista repercutirá I.V.A. en la transmisión que realice y no habrá soportado ninguno, por lo que deberá ingresarlo íntegramente, y al adquirente le resultará más oneroso.**

Comisión de compra de bienes.

Primera entrega del transmitente de los bienes al comisionista.

Base imponible: Contraprestación convenida por el comisionista con el transmitente (regla general, art. 29 RIVA).

Segunda entrega del comisionista al comitente.

Base imponible: Contraprestación convenida por el comisionista más la comisión bruta (art. 31.6 RIVA).

Tipo (2 entr.): El que corresponda al bien entregado, en los dos hechos imponibles, teniendo en cuenta lo citado en el apartado J) respecto al tipo.

Devengo: Simultáneo de la segunda entrega, al momento de la entrega de los bienes al comisionista (primera entrega) (Art. 23.1-4 RIVA).

1.2. Comisionista que actúa en nombre del comitente.

Hay un solo hecho imponible que es la prestación del servicio de la comisión.

Base imponible: El importe de la comisión bruta.

Tipo: General del 12 por ciento.

Devengo: Al momento de prestarse el servicio de la comisión.

2. Mediación en prestación de servicios.

2.1. Comisionista que actúa en nombre propio (aunque por cuenta del comitente).

El intermediario contrata con la sala de espectáculos en nombre propio, pero por cuenta del artista.



estudios

Prestación de servicios por cuenta de terceros.

Primera prestación de servicios: del prestador de los servicios (comitente) al comisionista (del artista al intermediario).

Base imponible: Contraprestación convenida por el agente o comisionista (intermediario) menos la comisión bruta (Art. 31.1-8 RIVA)*

Segunda prestación de servicios: del comisionista al adquirente de los servicios (del intermediario a la sala de espectáculos).

Base imponible: Contraprestación convenida por el comisionista (intermediario) con el adquirente (Regla general, art. 29 RIVA)**

Tipo. (2 pres.): El que corresponda al servicio prestado en los 2 hechos imponibles. Ver el apartado J) respecto al tipo impositivo en las diversas prestaciones de servicios.

Devengo: Simultáneo al momento que se preste el servicio (art. 23. 1-2 RIVA).

* Aquí podríamos también aplicar lo dispuesto en la resolución de 27 de febrero de 1986, en cuanto que "en la comisión bruta se incluirán, en su caso, los gastos o suplidos accesorios efectuados por el comisionista o agente y repercutidas a sus comitentes" por haber sido concertada en nombre propio la prestación de los servicios.

** También debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Ley de Propiedad Intelectual respecto la exención de los servicios profesionales prestados por artistas plásticos, autores de obras teatrales, etc., puesto que conducirá a la no repercusión de I.V.A. por el autor al comisionista, y la sí repercusión por parte del comisionista al facturar al adquirente del servicio (sala de fiestas, etc.).

Adquisición de servicios por cuenta de terceros.

Primera prestación de servicios: del que presta el servicio al comisionista.

Base imponible: Contraprestación del servicio convenida por el comisionista.

Segunda prestación de servicios: del comisionista al comitente.

Base imponible: Contraprestación anterior más la comisión bruta (art. 31.1-9 RIVA).

Tipo: El que corresponda al servicio prestado en los dos hechos imponibles.

Devengo: Simultáneo al momento que se preste el servicio (art. 23. 1-2 RIVA).



estudios

2.2. *Comisionista que actúa en nombre del comitente.*

El intermediario contrata con la sala, pero en nombre y por cuenta del artista.

Hay un solo hecho imponible que es la prestación del servicio de comisión.

Base imponible: Importe de la comisión bruta (regla general, art. 29 RIVA).

Tipo: General 12 por ciento.

Devengo: Al momento de prestarse el servicio de comisión.

En este sentido, la resolución del 20 de octubre de 1986 en contestación a la consulta formulada por diversas asociaciones de Agencias de Publicidad sobre la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de mediación prestados por dichas Agencias de Publicidad cuando contraten con los medios publicitarios por cuenta de los clientes o anunciantes la difusión de una campaña publicitaria, establece como criterio interpretativo que:

1.º Si las agencias de publicidad actuasen frente a los medios, contratando en nombre propio y por cuenta del cliente o anunciante la base imponible de las operaciones concertadas entre los anunciantes y las agencias de publicidad, estará constituida por la contraprestación del servicio convenido por la agencia con el medio más el importe de la comisión a percibir del anunciante.

2.º En los casos en que la agencia de publicidad concertase con los medios la difusión de la campaña publicitaria actuando en nombre y por cuenta del cliente o anunciante, la base imponible de los servicios de agencia estaría constituida por el importe total de la contraprestación de dichos servicios, determinada según lo dispuesto en el artículo 29 del Reglamento del Impuesto. En tal caso, no se incluirán en la base imponible de los servicios prestados por la agencia al medio en nombre y por cuenta del cliente o anunciante en virtud de mandato expreso del mismo que figuren contabilizadas por las agencias en las correspondientes cuentas específicas.

La determinación de si en cada caso concreto las agencias de publicidad actúan en nombre propio o bien en nombre y por cuenta de sus clientes o anunciantes, es una cuestión de hecho que podrá probarse por los medios admisibles en derecho.



estudios

J) Tipo impositivo.

“El tipo impositivo general, hoy del 12 por ciento, se aplicará a los servicios de mediación o representación prestados por apoderados, managers o representantes artísticos.” Así lo declara la resolución de noviembre de 1986 textualmente, considerando además, por si hubiera alguna duda, que no se incluyen en el concepto de técnicos los que realicen actividades de mediación o representación de los artistas, calificándolos como aquellas personas que por sus específicos conocimientos contribuyen a la representación o ejecución de los espectáculos. (Recordemos que el art. 57.2-3 del RIVA señala que se aplicará el tipo del 6 por ciento a los servicios prestados por autores, intérpretes, artistas, directores, *técnicos*.)

El tipo del 12 por ciento será, pues, el aplicable siempre que el mediador actúe en nombre y por cuenta de terceros.

Cuando actúe en nombre propio pero por cuenta de tercero, tratándose de operaciones de mediación, agencia o comisión, hemos visto que se entenderá, a efectos del I.V.A., según el art. 11 del Reglamento, que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios; por tanto, el tipo aplicable parece lógico que sea el que corresponda al servicio prestado, al menos ésta es la regla general en la mediación de servicios.

Decimos que es la regla general porque surge la duda cuando el propio art. 57.2-3 del Reglamento, al hacer referencia al tipo del 6 por ciento, dice que se aplicará a los servicios prestados por autores, intérpretes, artistas..., que sean personas físicas, con lo cual parece excluir a los intermediarios.

Esto choca con la “consideración de que se entenderá que el mediador ha recibido y prestado por sí mismo el servicio”, según el tenor literal de la Ley.

En favor de la aplicación del mismo tipo que a los artistas estaría la tesis de que el precepto limita la aplicación a los servicios prestados *por personas físicas*, y si hubiera querido que se aplicara a la intermediación, la propia norma lo habría citado, máxime si existe una regla general que proclama que el mediador que actúa en nombre propio se le considera que ha prestado él mismo el servicio.

En contra, podría argüirse que se trata (art. 57.2-3) de una norma especial en materia de artistas que deroga la general de prestación de servicios y que la finalidad de la exención o reducción de tipo es para los propios artistas y no sus intermediarios.

La aplicación del mismo tipo que al artista o autor podría basarse en las siguientes razones:

estudios

- 1.^a Donde la Ley no distingue no debemos distinguir.
- 2.^a En la intermediación de servicios en nombre propio por cuenta de terceros, se considera que el mediador ha recibido y prestado el servicio por sí mismo; por tanto, debe aplicarse el mismo tratamiento que el prestador real del servicio.
- 3.^a El destinatario final del servicio, que es quien soporta realmente la carga del impuesto indirecto que grava la prestación del servicio realizada por el artista (naturaleza del impuesto señalada en el art. 1 de la Ley y del Reglamento), no debe resultar afectado por la forma en que haya contratado dicho servicio, directamente con el artista o con un representante, porque en definitiva quien presta el servicio es el artista en ambos casos, y el que origina el devengo del impuesto.
- 4.^a Las diversas contestaciones a consultas formuladas a la Administración demuestran que así ésta lo entiende al referirse en todo momento a “servicios profesionales prestados por personas físicas”, no apareciendo en ningún momento la precisión de “servicios profesionales prestados por las propias personas físicas...”.

Así, la resolución de 31 de marzo de 1986, sobre autores, intérpretes, artistas, directores y técnicos; la contestación de 27 de enero de 1987, sobre artistas musicales; la contestación de 21 de enero de 1988, sobre conjunto músico-vocal; y la contestación de 8 de abril de 1988, sobre exenciones de la Ley de Propiedad Intelectual.

A pesar de las razones citadas, nos inclinamos por la consideración de que el tipo aplicable resultará de la concurrencia en ambos sujetos, prestador del servicio y receptor del mismo, de los requisitos precisos para la aplicación de uno u otro tipo.

De este modo, cuando el mediador actúe en nombre propio nos dice la Ley que “se entenderá que ha prestado por sí mismo los correspondientes servicios”; por tanto, esta misma norma nos sirve de base para considerar cada una de las dos prestaciones de servicios que se producen de un modo individualizado.

En consecuencia, en el caso de prestación de servicios artísticos por el artista al comisionista o representante, si bien se cumple el primero de los requisitos “ser prestado por el artista”, no se cumple el segundo, “a organizadores de obras teatrales o musicales” porque el comisionista, agente o representante no es un organizador de este tipo de obras.



estudios

El tipo aplicable será, pues, el del 12 por ciento.

La segunda prestación de servicios, del comisionista al organizador, si bien se cumple el segundo de los requisitos (prestación de servicios artísticos a organizador de obras teatrales o musicales), no se cumple el primero, es decir, la prestación del servicio por parte del artista. Por tanto, el tipo aplicable será también del 12 por ciento.

Llegamos así a la misma conclusión que en el capítulo sobre entregas exentas: debe tenerse en cuenta al momento de elegir la forma de contratación por el representante, puesto que si actúa por cuenta ajena, la prestación de servicios se realiza directamente del artista al organizador (teatro, etcétera) y el tipo aplicable será el 6 por ciento, mientras que si interviene en nombre propio, el tipo que soportará el teatro u organizador será del 12 por ciento.

Avala nuestra tesis el paralelismo conceptual que existe entre el sentido de la frase “las entregas de obras artísticas realizadas por sus autores”, que se exoneran de tributación cuando sean realizadas por él o por su cuenta, es decir, actuando el mediador en nombre y por cuenta del artista, y “los servicios prestados por autores, intérpretes, artistas...”, que se gravan al tipo reducido si concurren determinadas circunstancias.

En general, el tipo impositivo del 12 por ciento se aplicará a los servicios prestados por los artistas. “Si no pudiera determinarse la naturaleza (persona física o jurídica) del prestador de los servicios, cuando sea requisito el ser persona física, deberá aplicarse el tipo impositivo del 12 por ciento, sin perjuicio de su rectificación posterior si se acreditase la condición de persona física del mismo.” (Resolución de 22 de diciembre de 1986)

No obstante, pueden tributar al tipo del 6 por ciento o estar exentos según si se hallan o no incluidos en los conceptos que así lo declaran de la Ley y el Reglamento del I.V.A.

A continuación, examinaremos el tipo impositivo aplicable a las diversas formas de manifestaciones literarias y artísticas, así como los supuestos de exención:

- Están exentas las entregas de pinturas o dibujos realizados a mano y las esculturas, grabados, estampas y litografías, siempre que en todos los casos se trate de obras originales y se efectúen por los artistas o por terceros que actúen en nombre y por cuenta de ellos. (Art. 13-26 RIVA.)
- Están exentos los servicios profesionales prestados por personas físicas:

estudios

1.º Artistas plásticos.

Están exentos los servicios profesionales que, teniendo por objeto sus creaciones artísticas originales, presten a terceros las personas físicas que sean autores de esculturas, pinturas, dibujos, grabados, litografías, historietas gráficas, tebeos o comics, así como sus ensayos o bocetos y las demás obras plásticas originales, sean o no aplicadas.

La exención no comprende los derechos relativos a las obras fotográficas ni a las expresadas por procedimientos análogos a la fotografía que se mencionan en el artículo 10.1.h) de la Ley de Propiedad Intelectual, excepto las prestadas a periódicos y revistas.

Tampoco se incluyen en la referida exención los servicios prestados por decoradores, diseñadores de interior, restauradores de obras de arte, diseñadores de moda, modistos, etc.

2.º Escritores.

Aunque la Ley de Propiedad Intelectual no define expresamente la noción de escritor, de sus preceptos y del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua puede inducirse el citado precepto.

En efecto, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define al escritor como autor de obras escritas o impresas.

El artículo 5 de la Ley de Propiedad Intelectual establece que “se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica”.

En consecuencia, una correcta interpretación de la Ley de Propiedad Intelectual lleva a la conclusión de que son escritores las personas naturales que crean obras literarias, artísticas o científicas, escritas o impresas.

La exención establecida en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987 en relación con los servicios prestados por escritores no puede extenderse a la cesión de derechos de propiedad intelectual distintos de los atribuidos al autor de una obra científica, literaria o artística, escrita o impresa, sobre su obra original. Por consiguiente, no estén exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido quienes simplemente efectuasen traducciones, adaptaciones, revisiones, actualizaciones, anotaciones, compendios, resúmenes, extractos y cualesquiera

estudios

otras transformaciones de una obra científica, literaria o artística, creada por otra persona.

Tampoco estarían exentos del citado tributo los correctores de estilo u originales, los grabadores o mecanografiadores de textos, los correctores tipográficos, los montadores originales, los maquettistas, etc.

Por el contrario, tienen la consideración de escritores y, en consecuencia, están exentos del Impuesto quienes efectúen trabajos de investigación literarios, artísticos o científicos con el fin fundamental de ser objeto de impresión y publicación.

- 3.º Colaboradores literarios, gráficos o fotográficos de periódicos y revistas.

La exención de los servicios prestados por los colaboradores literarios, gráficos o fotográficos se limita, por prescripción expresa de la Ley, a los prestados a editores de periódicos y revistas, sin que se extienda a los prestados a editores de libros, a las agencias de prensa, a emisoras de radio o televisión ni, en general, a cualesquiera otras personas o entidades distintas de los editores de periódicos o revistas.

- 4.º Compositores musicales.

Están exentos los servicios prestados por los compositores musicales, cualquiera que sea la persona o entidad destinataria de los mismos.

- 5.º Autores de obras teatrales.

También gozan de exención de dicho tributo, la cesión de los derechos de explotación de sus obras efectuada por los autores de obras teatrales.

- 6.º Autores del argumento, adaptación, guión o diálogos de obras audiovisuales.

Pese a su notable amplitud, la exención referente a los autores del argumento, adaptación, guión o diálogos de obras audiovisuales no puede extenderse a todos los derechos de propiedad intelectual referentes a dichas obras audiovisuales.

En particular, no están comprendidos en el aludido beneficio fiscal los colaboradores de radio y televisión, al no resultar procedente utilizar la analogía para extender más allá de sus

estudios

términos estrictos el ámbito de las exenciones tributarias, por prohibirlo expresamente el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. (Contestación de 8 de abril de 1988.)

- Están exentos, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre:

Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados entre otros, por los artistas plásticos y los colaboradores literarios, gráficos, fotográficos de periódicos y revistas.

La referida exención comprende la cesión del derecho a publicar o reproducir dibujos o composiciones artísticas y a las colaboraciones gráficas con periódicos y revistas efectuadas, en todo caso, por las personas físicas.

Por el contrario, no estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones mencionadas en el escrito de consulta:

- 1.º Maquetación y diseño en general, y de prendas, objetos y elementos publicitarios en particular.
- 2.º Diseño y composición de publicaciones (excepto las colaboraciones gráficas con periódicos y revistas, que gozan de exención).
- 3.º Trabajos facturados a clientes (distintos de las obras científicas, literarias o artísticas cedidas por sus autores), aunque incluyan dibujos y composiciones artísticas, si dichos dibujos y composiciones tuviesen el carácter accesorio de los referidos trabajos o composiciones. (Contestación de 21 de marzo de 1988.)

- El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define al escritor como “autor de obras escritas o impresas”.

El mismo Diccionario considera como autor a la persona que ha hecho una obra científica, literaria o artística y, en este mismo sentido, se pronuncia el artículo 5 de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, a cuyo tenor “se considera autor a la persona natural que crea alguna obra literaria, científica o artística”.

estudios

En consecuencia, la correcta interpretación de las normas reguladoras de la Ley de la Propiedad Intelectual lleva a la conclusión de que son escritores las personas naturales que han creado alguna obra literaria, científica o artística escrita o impresa.

De acuerdo con el mencionado criterio interpretativo no resultan amparados por la exención establecida en la Disposición Adicional Tercera de la precitada Ley de Propiedad Intelectual quienes no sean autores de la obra original. En particular, no tienen esta condición quienes realicen traducciones, adaptaciones, revisiones, actualizaciones, anotaciones, compendios, resúmenes, extractos y cualesquiera transformaciones de obras originales escritas o impresas.

Por el contrario, tendrían la consideración de escritores y, en consecuencia, estarían exentas del impuesto quienes efectuasen trabajos de investigación científicos con el fin fundamental de ser objeto de publicación en cualquier medio impreso. (Contestación de 27 de enero de 1988.)

- Se aplicará el tipo reducido del 6 por ciento a los servicios prestados por (autores), intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales. (Art. 57.2 del RIS.)

Nótese que se han excluido los servicios prestados por autores, exentos en virtud de la Ley de Propiedad Intelectual citada. Es curioso observar que el término “autores” había sido incluido por el Reglamento al desarrollar el artículo 28 de la Ley, que en su apartado análogo, 2.3, no los incluía.

- La procedencia de la aplicación del tipo impositivo reducido (6 por ciento) queda condicionada, entre otras, a las siguientes circunstancias subjetivas:

- 1.^a Que el sujeto que realice la prestación del servicio sea una persona física.
- 2.^a Que los servicios se presten a productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

Considerando que no tienen a estos efectos la consideración de

estudios

organizadores de obras teatrales o musicales los empresarios de salas de baile, salas de fiestas y discotecas.

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Asociación Nacional de Empresarios de Salas de Baile y Discotecas de España.

Primero: El tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las prestaciones de servicios realizadas por autores, intérpretes, artistas, directores y técnicos que no sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas y a los organizadores de obras teatrales y musicales será el del 12 por ciento.

Segundo: Los servicios prestados por autores, intérpretes, artistas, directores y técnicos a los empresarios de salas de baile, salas de fiestas y discotecas tributarán por el referido impuesto al tipo impositivo del 12 por ciento, cualquiera que sea la naturaleza de la persona o entidad que preste dichos servicios. (Resolución de 31 de marzo de 1986 a consulta vinculante.)

- En cuanto a la circunstancia de “ser susceptible de exhibición en salas de espectáculos”, en cuanto a los servicios prestados por los artistas intervinientes en la producción de “spots” publicitarios, es interesante el criterio mantenido por la D.G.T. en contestación a consulta vinculante de 24 de enero de 1986, relativa a la producción de “spots” publicitarios para T.V. declaró:

“...que jurídica y técnicamente la producción publicitaria para televisión, por sus características y finalidad exclusivamente comercial, no puede configurarse como película cinematográfica, añadiendo que dichas producciones publicitarias, para poder exhibirse en salas de espectáculos, necesitan de unos medios ópticos y técnicos distintos de los utilizados en aquel medio publicitario.”

Por lo que concluye declarando que el tipo impositivo aplicable a tales producciones es el general del 12 por ciento.

- Se aplicará el tipo del 6 por ciento a la exhibición de películas cinematográficas y la representación de obras teatrales o musicales en locales exclusivamente dedicados a dichas actividades, excepto la exhibición de películas cinematográficas en salas “X”. (Art. 28. 2-4 Ley.)

estudios

En primer lugar, debe señalarse que el hecho imponible a efectos de este apartado es sólo la “exhibición” y “representación” de películas cinematográficas y de obras teatrales o musicales respectivamente, por lo que el sujeto pasivo del mismo ha de ser un empresario que posea locales “exclusivamente” dedicados a dichas actividades y siendo el destinatario de los servicios “el espectador”, que soportará la repercusión del impuesto al adquirir su localidad.

No se considera pues exhibición o representación, a estos efectos, la efectuada en locales no exclusivamente destinados a ello, ni, por supuesto, tampoco las realizadas en locales privados o domicilios particulares.

En este mismo sentido han de resaltarse los problemas interpretativos derivados del término “representaciones” de obras teatrales y musicales, concepto en el que creemos se debe incluir a todo tipo de funciones de las citadas en el epígrafe 962-2 de la Licencia Fiscal —ópera, zarzuela, drama, comedia, sainete, circo, variedades, opereta, revista, así como conciertos de música sinfónica, de cámara, coral y solistas, ballet, etc.—, siempre que se ofrezcan en locales exclusivamente destinados a tal fin, por lo que no se podrá, en cambio, aplicar el tipo reducido en caso de que esas mismas funciones se ofrezcan en locales o salas en las que, además, se pueda bailar o consumir, ni tampoco extender a otros espectáculos de distinta naturaleza, como por ejemplo, los taurinos o deportivos.

— Estarán exentos los servicios prestados por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales de carácter social:

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

d) La organización de exposiciones y conferencias. (Art. 8.2 Ley y 14.2-14 Reglamento.)

Se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos:

1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

estudios

Se entenderán destinados al desarrollo de actividades exentas los beneficios utilizados en inversiones o consumos efectuados para el desarrollo de las mismas.

- 2.º Los cargos de patronos y representantes legales deberán ser gratuitos, y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.
- 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición de la Delegación de Hacienda en cuya circunscripción esté situado su domicilio social.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en este Reglamento, fundamentan la exención. (Art. 14 Reglamento.)

- Se aplicará el tipo del 6 por ciento a las operaciones de producción, importación, distribución y cesión de derechos de películas cinematográficas, susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos, excepto las calificadas “x”. (Art. 57.4 Reglamento I.V.A.)
- Tributarán al tipo impositivo del 6 por ciento las operaciones de doblaje de películas cinematográficas.

“Considerando que los contratos de producción cinematográfica son aquéllos por los que el empresario productor de la película contrata con las personas que intervienen en la misma, bien con la obligación de hacer o de dar, a cambio de una retribución, comprendiendo prestaciones diversas realizadas por cuenta y bajo la dependencia del productor de la película, incluidas las de doblaje de películas cinematográficas.

A estos efectos, se entiende por productor el cesionario de los derechos de autor relativos a la reproducción y difusión de la obra.

Considerando que por operación de doblaje se entiende, en el cine

estudios

sonoro, la sustitución de las palabras del actor que aparece en la pantalla por las de otra persona que no se ve y que, acompasando su dicción a los gestos de dicho actor, habla en la misma lengua que éste o en otra diferente.

Considerando que en consecuencia con lo que antecede, aunque las operaciones de doblaje se realizan en películas ya producidas, deben considerarse comprendidas entre las de producción de dichas películas cinematográficas.” (Resolución de 9 de diciembre de 1986.)

- Como acertadamente se argumenta en la contestación transcrita, el contrato de producción no se limita a la actividad de los artistas que intervienen en la película cinematográfica, sino que comprende otro tipo de prestaciones; arrendamiento de materiales necesarios para la película, obtención de licencias de filmación, etc.; de ahí que sean incluibles dentro de las prestaciones del contrato de producción los servicios de doblaje de la película filmada contratados por el productor.

Sin embargo, los servicios de doblaje de películas extranjeras no producidas por el cesionario del derecho a su explotación, entendemos que deben tributar al tipo general.

- Tributan al tipo del 6 por ciento la representación de obras teatrales o musicales en locales exclusivamente dedicados a dichas actividades. (Contestación de 13 de enero de 1988.)
- Tributarán al tipo del 6 por ciento los servicios prestados por los artistas, incluidos los cantantes y cómicos humoristas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales, aunque se representen en salas de fiestas o en el curso de unas fiestas populares (es importante este último matiz).

“A efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerarán:

- 1.º Obras teatrales: Las obras dramáticas, dramático-musicales, coreográficas, pantomímicas y literarias cuando sean objeto de recitación o adaptación para la escena.
- 2.º Obras musicales: Las que se expresan mediante una combinación de sonidos a la que puede unirse o no un texto literario.

estudios

3.º Técnicos: Aquellas personas que por sus específicos conocimientos contribuyan a la representación o ejecución de los espectáculos." (Resolución de noviembre de 1986.)

La cualidad o no de organizador, determinante de la aplicación del tipo del 6 o del 12 por ciento, será una cuestión de hecho a probar en cada caso. Teniendo en cuenta que nunca se consideran organizadores de obras teatrales o musicales los empresarios de salas de baile, salas de fiestas y discotecas, la cuestión se centra en los empresarios con locales destinados exclusivamente a la representación de obras teatrales y musicales.

- "Según criterio manifestado por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Cultura, con fecha 27 de octubre de 1986, se consideran obras musicales las que se expresan mediante una combinación de sonidos a la que puede unirse, o no, un texto literario.

En consecuencia, el tipo impositivo aplicable a los servicios prestados por artistas será, en general, el del 12 por ciento.

No obstante, tributarán al tipo del 6 por ciento los servicios prestados por los artistas, incluidos los cantantes y cómicos humoristas, que sean personas físicas, a los organizadores de obras teatrales y musicales, ya sean empresarios del espectáculo, Ayuntamientos, Asociaciones, etc., aunque se representen en salas de fiestas o en el curso de unas fiestas populares.

En el caso de que los artistas a que se refiere el escrito de consulta constituyesen una comunidad de bienes o una entidad de las descritas en el artículo 24, número 2 del citado reglamento, dicha entidad sería el sujeto pasivo del impuesto en las operaciones mencionadas, por lo que sería tal comunidad o entidad la que debería cumplir las obligaciones formales del impuesto (expedición de facturas, llevanza de libros registros, presentación de declaraciones-liquidaciones, etc.). En este caso, las prestaciones de servicios a que se refiere el escrito de consulta tributarán al tipo general del 12 por ciento, al no ser realizadas por personas físicas." (Contestación de 27 de enero de 1987 y Resolución noviembre 1986.)

Del ámbito de la contestación hay que excluir la prestación de servicios de los autores, hoy exentos como hemos repetido en diversas ocasiones en el presente estudio.

Por lo demás, la creación de un ente sin personalidad para la presta-



estudios

ción de los servicios que contempla el artículo 57.2-3 del RIVA lleva aparejada la pérdida del beneficio del tipo reducido cuya aplicación se restringe, en el precepto mencionado, a prestaciones de servicios realizadas por personas físicas.

- El artículo 57, número 2, apartado tercero, del Reglamento del Impuesto, establece la aplicación del tipo del 6 por ciento para las prestaciones de servicios efectuadas para los productores de películas cinematográficas o para los organizadores de obras teatrales o musicales por artistas que sean personas físicas, circunstancia que no concurre en el supuesto objeto de la consulta, puesto que se trata de una sociedad civil.

En consecuencia, los servicios prestados por la entidad a que se refiere la consulta tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 12 por ciento. (Contestación de 21 de enero de 1988)

- El tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas e importaciones de obras musicales que, siendo normalmente utilizables como material de enseñanza, sean también susceptibles de otros usos, es del 12 por ciento. (Resolución de 9 de octubre de 1986.)

No obstante el tenor literal de la contestación, debe recordarse que cuando las obras musicales importadas o transmitidas sean libros o revistas, por sus condiciones de elaboración y forma de presentación, tributarán al tipo reducido del 6 por ciento, no en virtud del número 8, sino por el número 4 del artículo 57.1 del Reglamento del Impuesto.

- El tipo impositivo aplicable a las entregas y, en su caso, importaciones de partituras musicales, será del 12 por ciento.

Considerando que, si bien se aplica el tipo del 6 por ciento a las entregas y, en su caso, importaciones de los libros, revistas y periódicos, las partituras musicales no tienen la consideración de libros, revistas ni periódicos. (Resolución de 31 de marzo de 1986.)

K) Deducciones. Requisitos para la deducibilidad de las cuotas soportadas.

El artículo 59 del Reglamento del Impuesto señala que:



estudios

“Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en territorio peninsular español e Islas Baleares las que, devengadas en dichos territorios hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas del Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el artículo 61, número 3, de este Reglamento.”

Tres observaciones se desprenden de la anterior afirmación:

- La deducción es un derecho (podrán), no una obligación; de ahí que exista un plazo de caducidad, establecido para el ejercicio de ese derecho (art. 36.3 y 5 Ley) (un año).
- La cuantía de la deducción está en función del destino, de los bienes y servicios adquiridos, a las aplicaciones que dan derecho a deducir (de ahí que si el destino es, parte a operaciones que otorgan tal derecho, y parte a otras que no lo otorgan, dentro de una misma actividad, haya que aplicar la regla de prorrata, que no es más que una proporción para medir lo deducible).
- Las cuotas soportadas que son deducibles se determinan, más concretamente, en el art. 32, al que se remite el ahora comentado, pero existen otros requisitos que se derivan de otros artículos distintos.

Requisitos exigidos para la deducibilidad de las cuotas soportadas.

- Requisitos subjetivos:
 - Ser sujeto pasivo, con actividad y con alta en el Censo.
- Requisitos objetivos:
 - Que el destino y uso de los bienes y servicios adquiridos sean de los que otorgan el derecho a deducir. (Arts. 32-3 a 5 Ley y 61-3 a 6 Reglamento.)

estudios

- Que las adquisiciones no estén excluidas del derecho a deducir. (Arts. 33 Ley y 62 Reglamento.)
- Requisitos temporales:
 - Cuotas devengadas o cuotas ingresadas. (Arts. 35 Ley y 64 Reglamento.)
 - Sin caducar el derecho a deducir. (Arts. 36.3 y 5 Ley y 65.3 y 5 y 66 Reglamento.)
- Requisitos formales:
 - Cuotas soportadas en factura, recibida y contabilizada. (Arts. 34 y 36 Ley y 65 Reglamento.)

Una vez transcrito el esquema, señalaremos únicamente algunos aspectos que interesa resaltar por lo que pudieran afectar al tema que nos ocupa.

El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas soportadas, por lo que dicho devengo constituye requisito imprescindible para su deducción.

Sin embargo, no se exige, en absoluto, que el impuesto se haya ingresado por el proveedor que repercutió en factura las cuotas a deducir, ni tampoco que se haya pagado la factura (y por tanto, el impuesto). Se entiende soportada una cuota deducible en el momento en que su titular reciba la correspondiente factura de su proveedor o prestador del servicio, por lo que, aunque el derecho a la deducción nace con el devengo, según el art. 35.1 Ley, sin embargo no puede ejercitarse tal derecho mientras no se posea la factura o documento equivalente. (Art. 35 Ley.)

Una de las excepciones a esta regla es la exigencia del ingreso cuando la obligación de pago es a cargo del sujeto pasivo; es el caso de las adquisiciones a no residentes en las que se produce una inversión del sujeto pasivo.

Los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo, han de utilizarse en operaciones que dan derecho a la deducción, para que puedan realmente deducirse.

Se consideran operaciones que otorgan el derecho de deducción las siguientes:

1. Todas las operaciones “sujetas y no exentas”. (Art. 61 Reglamento.)
2. Las operaciones “exentas”, pero con exención plena. (Artículo 61 Reglamento.)

estudios

3. Las operaciones “no sujetas” que también otorgan derecho a deducir. (Art. 61 Reglamento.)

- Las entregas y servicios gratuitos para publicidad y promoción.

Las adquisiciones han de estar directamente relacionadas con la actividad. No se cumple el requisito de afectación exclusiva cuando se utiliza alternativamente a tiempo parcial.

Se excluye también toda aquella adquisición de bienes y servicios que no se considere imprescindible para el desarrollo de la actividad.

Exclusiones del derecho a deducir:

- Bienes y servicios excluidos por considerarse de consumo final que debe soportarse definitivamente:

a) Automóviles de turismo, remolques, motocicletas, aeronaves y embarcaciones deportivas o de recreo:

No son deducibles las cuotas soportadas en su adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización, así como sus accesorios, recambios y combustibles.

Sí son deducibles si tales bienes se dedican exclusivamente a, entre otros, desplazamientos profesionales de agentes comerciales y representantes independientes siempre que, según se aclara en la resolución de la Dirección General de Tributos de 24 de marzo de 1986, éstos prueben, por cualquiera de los medios admisibles en derecho, la afectación exclusiva del vehículo a tales desplazamientos.

b) Servicios de desplazamiento o viajes:

Se excluyen las cuotas soportadas por gastos de viaje, tanto del sujeto pasivo, su personal o terceros, aunque estén relacionados con la propia actividad.

La resolución de 7 de julio de 1986, señala:

“Las cuotas soportadas por el sujeto pasivo relativas a los servicios de desplazamiento o viajes, hoteles, restaurantes o espectáculos no podrán ser objeto de deducción, aunque estén relacionados con su actividad empresarial o profesional.

estudios

Las cuotas soportadas por los representantes independientes y relativas a los servicios telefónicos y los de aparcamiento y utilización de autopistas podrán ser objeto de deducción cuando estos últimos se refieran a los vehículos adquiridos por dichos sujetos pasivos para destinarlos exclusivamente a sus desplazamientos profesionales.”

En las actividades artísticas, debe tenerse en cuenta que la realización de actividades declaradas exentas por la Ley del I.V.A. o bien, como hemos visto, por la Ley de la Propiedad Intelectual, hará que sea de aplicación la regla de prorrata.

La regla de prorrata se aplica cuando en una misma actividad empresarial o profesional se realizan, conjuntamente, operaciones que originan derecho a deducir y otras que no originan tal derecho (las exenciones no plenas, ej. todas las citadas de la Ley de Propiedad Intelectual).

La finalidad de la regla de prorrata es determinar en qué cuantía pueden ser objeto de deducción las cuotas soportadas en las adquisiciones efectuadas “en una misma” actividad, dentro de las que se realizan simultáneamente operaciones, unas con derecho a deducir y otras no; ya que según señala el art. 32.3 de la Ley, las cuotas soportadas son deducibles “en la medida” en que los bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones que en dicha norma se señalan, lo que obliga a establecer la proporción existente entre operaciones que dan derecho a deducir, y el total de operaciones realizadas.

L) Requisitos formales. Facturación. Documentos contables.

De la lectura del art. 153 del Reglamento del I.V.A. se pueden deducir las siguientes exigencias:

- 1.º Presentar declaración relativa al inicio, modificación o cese de la actividad.
- 2.º Emitir, entregar y conservar las facturas correspondientes a las operaciones realizadas por los sujetos pasivos.
- 3.º Conservar las facturas recibidas de sus proveedores.
- 4.º Llevar los siguientes libros contables:

estudios

- Libro registro de facturas emitidas.
- Libro registro de facturas recibidas.
- Libro registro de bienes de inversión.

5.º Presentar, a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas, sin perjuicio de lo establecido en el art. 111 de la Ley General Tributaria.

Facturas.

Los empresarios y profesionales sujetos pasivos del I.V.A. están obligados a emitir factura por todas y cada una de sus operaciones.

Es preciso realizar facturas por todas las operaciones, incluidas las de autoconsumo. Sólo se produce la excepción a este deber, siempre y cuando el destinatario no exija factura completa en relación a las siguientes operaciones:

- Ventas de comerciantes minoristas en recargo de equivalencia.
- Operaciones exentas en I.V.A., según lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley, excepto aquéllas que se refieren a entregas de bienes o prestaciones de servicios de carácter sanitario.
- La utilización de autopistas de peaje.
- Las que así lo autorice el Centro de Gestión y Cooperación Tributaria.

Además, hay que tener en cuenta que hay ciertos supuestos en los que se invierte el deber de expedir factura y es el destinatario de la operación quien queda obligado a ello, siempre y cuando actúe como sujeto pasivo, no en calidad de consumidor final:

- a) Está obligado a expedir factura con todos los requisitos del art. 157 del Reglamento el destinatario de operaciones de prestación de servicios realizadas por no residentes en España.
- b) El comprador de productos naturales que compre a sujetos pa-

estudios

sivos acogidos al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

- c) El sujeto pasivo incluido en el Régimen de Bienes Usados o en el de Objetos de Arte, Antigüedades o Colección, cuando adquiera algún bien de quien no sea sujeto pasivo del I.V.A.

Es preciso realizar facturas individualizadas por cada operación, con la única excepción de incluir en una misma factura todas las operaciones realizadas con un mismo destinatario durante un mes o período inferior.

En cuanto al plazo para emitir facturas, hemos de distinguir:

- Si el destinatario de la operación es un consumidor final, la factura ha de expedirse y entregarse en el momento de realización de la operación.
- Si el destinatario es empresario o profesional, el plazo de expedición es de 30 días desde que se realiza la operación o desde el último día del mes o período inferior cuando se incluyan en una misma factura varias operaciones con un mismo destinatario, plazo limitado por el art. 170 del Reglamento que establece la necesidad de que todas las operaciones estén anotadas en libros en el momento de efectuar la liquidación y pago del impuesto, o en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

Por otra parte, tanto el Reglamento del I.V.A. como el R. D. 2402/85 sobre condiciones de facturación regulan el deber de entregar facturas y el derecho de los destinatarios de las operaciones de exigir las, existiendo un plazo siempre que dichos destinatarios sean empresarios o profesionales, de 30 días desde la expedición.

Asimismo, se establece la obligación de conservar las facturas emitidas durante el período de prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias derivadas de las operaciones que en ellas se documentan. Durante el mismo plazo habrán de conservarse las facturas recibidas de los proveedores (5 años).

En cuanto a los requisitos que han de contener las facturas, señala el artículo 157 RIVA y el art. 3 del R.D. 2402/85, de 18 de diciembre:

- Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas será

estudios

correlativa. Podrán establecer series diferentes, especialmente cuando existan diversos centros de facturación.

- Nombre y apellidos o denominación social, número de identificación fiscal y domicilio del expedidor y del destinatario o, en su caso, localización del establecimiento permanente si se trata de no residentes.

Cuando el destinatario sea una persona física que no desarrolle actividades empresariales o profesionales, bastará que, respecto de ella, consten su nombre y apellidos y su número del documento nacional de identidad.

- Descripción de la operación y su contraprestación total.

Cuando la operación esté sujeta y no exenta en el I.V.A., deberán consignarse en la factura todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible, así como el tipo tributario y la cuota repercutida.

- Lugar y fecha de su emisión.

La repetida contestación de 8 de abril de 1988, sobre exenciones de la Ley de Propiedad Intelectual, señala que:

“Del citado precepto (el art. 3 del R.D. 2402/1985) se deduce que los empresarios no están autorizados para admitir la repercusión impropia del Impuesto sobre el Valor Añadido no devengado en operaciones exentas que pudieran concertar con sus proveedores.

Asimismo, los citados empresarios deberán exigir de sus proveedores que consignen en factura los datos anteriormente mencionados cuando se trate de operaciones sujetas al impuesto y no exentas del mismo.

.....

Finalmente, el artículo 8 del mismo Real Decreto 2402/85 preceptúa que para la determinación de las bases y cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación.



estudios

A los efectos de dicho Real Decreto, se entiende por factura completa la que reúna todos los datos y requisitos a que se refiere el apartado primero del artículo 3 del R.D. 2402/1985, antes citado.

Por consiguiente, no se considera completa la factura que incurra en los siguientes defectos:

- a) Si tratándose de una operación exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, se hiciese constar en factura la cuota de dicho tributo repercutida indebidamente.
- b) Si, tratándose de una operación sujeta y no exenta al citado tributo no se hiciese constar en la factura la cuota repercutida de forma distinta y separada de la base imponible.

Los editores podrán exigir de los empresarios o profesionales proveedores la expedición y entrega de la correspondiente factura completa en los casos en que ésta deba emitirse con arreglo a derecho, en virtud de lo prescrito en el artículo 8, número 1 del precitado R.D. 2402/85."

El art. 4 del mismo R.D. 2402/85 señala, como excepción, que no será obligatorio consignar los datos del destinatario cuando éste no tenga la condición de empresario o profesional, entre otras, en las facturas emitidas con ocasión de espectáculos públicos.

El apartado 6 del mismo artículo establece que no estarán obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen, los empresarios y profesionales que sólo realicen operaciones exentas en el I.V.A. Entre las excepciones figuran las de tipo sanitario, sin hacer referencia alguna a los artistas, autores, etc. Así pues, aquí se incluirán todos los que realicen exclusivamente operaciones exentas de las descritas en el apartado E) de este trabajo.

Asimismo, y según el art. 172 del Reglamento, tampoco estarán estas personas obligadas a presentar declaraciones-liquidaciones del presente impuesto.

En este sentido, y ante la duda de si a las actividades declaradas exentas por la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987 de Propiedad Intelectual les es aplicable lo dispuesto en el artículo 172 (que se refiere a las operaciones exentas del artículo 13 del Reglamento únicamente), la

estudios

Dirección General de Tributos, en contestación de 16 de febrero de 1988, establece:

“De conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido 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 los autores del argumento, adaptación, guión o diálogos de las obras audiovisuales.

En consecuencia, y de acuerdo con una correcta interpretación del artículo 172 del Reglamento del impuesto, el sujeto pasivo no estará obligado a presentar declaraciones-liquidaciones, al realizar exclusivamente servicios profesionales exentos del citado impuesto en términos análogos a los previstos en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

La Dirección General de Tributos, en resolución de 3 de noviembre de 1986, a la consulta sobre las consecuencias que se producen cuando en determinados supuestos los destinatarios de los servicios prestados por empresarios o profesionales se niegan a facilitar los datos que deben figurar en las facturas emitidas por éstos, señala que:

“Primero.— Las facturas que obligatoriamente deben expedir los empresarios o profesionales que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán contener, al menos, los datos o requisitos que se indican en los artículos 3 del R.D. 2402/1985 y 157 del Reglamento del impuesto.

Segundo.— Constituye infracción simple el incumplimiento de los deberes tributarios establecidos en los citados preceptos.

No obstante, no incurrirán en responsabilidad los sujetos pasivos que no puedan completar los datos a consignar en factura a causa de la negativa del destinatario a suministrar dichos datos, si hubiesen ejercitado en debida forma las pertinentes reclamaciones económico-administrativas.”

estudios

En el supuesto de que se preste un servicio a diversos destinatarios, establece la contestación de 8 de enero de 1988 que:

“En tales casos, cada uno de los destinatarios del servicio podrá deducir la porción de cuota que corresponda a la parte de contraprestación que quede a su cargo, siempre que concurren los requisitos legales y reglamentarios establecidos al efecto, y en particular, el de que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura o documento justificativo se consigne la porción de base imponible y de cuota repercutida a cada uno de los destinatarios, o en su caso, que se expida una factura distinta a cargo de cada uno de dichos destinatarios por la parte de contraprestación correspondiente, repercutiendo la porción de cuota tributaria a él imputable.”

El artículo 8, número 2, del repetido Real Decreto 2402/1985, declara que:

“En el supuesto que se adquieran bienes a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales por no reunir las características determinadas en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (realización habitual de actividades empresariales o profesionales), será el propio adquirente el encargado de extender una factura, que deberá ir firmada por el transmitente y deberá contener todos los datos y requisitos a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de dicho R.D.”

En este sentido se pronuncia la contestación de 6 de marzo de 1989, en cuanto a adquisiciones a no empresarios, que no transcribimos.

Documentos contables.

Libro registro de facturas emitidas.

En él deben anotarse, con la debida separación, todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, incluso las exentas y las de autoconsumo. La anotación, además, en principio ha de ser individualizada inscribiendo una por una las facturas o documentos análogos emitidos, reflejando:

estudios

número, fecha, cliente, base imponible, tipo tributario y cuota repercutida.

No obstante, podrán realizarse asientos resúmenes de las facturas numeradas correlativamente y expedidas en la misma fecha, cuyo importe total conjunto, I.V.A. incluido, no exceda de 250.000 pesetas, haciendo constar fecha, números, base imponible global, tipo impositivo y cuota global. Del propio Reglamento parece, pues, deducirse que la realización de estos asientos resúmenes requerirá que todas las operaciones hayan tributado al mismo tipo. Asimismo, parece posible pensar que en el caso de facturas emitidas podrán hacerse varios asientos resúmenes si en una misma fecha se rebasara el límite de 250.000 pesetas.

El plazo para efectuar las anotaciones en este libro registro está establecido con carácter general en el artículo 170 del Reglamento. Así, todas las operaciones que deban ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a las mismas, o en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

Sin embargo, aquellas operaciones en las cuales no fuere preciso emitir factura o en las que éstas pudieran sustituirse por vales o tickets, habrán de anotarse como máximo en el plazo de siete días desde la realización de las mismas, siempre y cuando este plazo sea menor que el que medie hasta la finalización del período para realizar la liquidación en plazo voluntario.

Libro de facturas recibidas.

Los sujetos pasivos deberán numerar correlativamente, a medida que las vayan recibiendo, todas las facturas y documentos de Aduanas correspondientes a sus adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios recibidas, y anotarlas en este libro registro. Asimismo, deberán anotar las facturas que ellos mismos expiden en los casos de autoconsumo y en los que se produzca la inversión del deber de facturar a que nos hemos referido.

También se prevé en este caso la posibilidad de realizar un asiento resumen de las facturas recibidas en la misma fecha, o siempre que individualmente su importe no supere las 50.000 pesetas y en su conjunto, I.V.A. incluido, no exceda de 250.000 pesetas. En el asiento se harán constar los números de las facturas a que se refiere, suma global de la base imponible y cuota impositiva global.

Hemos de hacer constar aquí dos diferencias en relación al asiento resumen de facturas emitidas:



estudios

- En primer lugar, parece deducirse del Reglamento el hecho de que en una misma fecha, tan sólo podría hacerse, si procediese, un único asiento resumen.
- En segundo término, al no tener que consignar el tipo impositivo, podrían agruparse en él operaciones que hubiesen tributado a tipos diferentes.

Libro registro de bienes de inversión.

Deberán llevar este libro registro los sujetos pasivos que hayan de practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión, siempre que les sea de aplicación la regla de la prorrata.

III. CONCLUSIONES

Las conclusiones que se pueden extraer de los dos capítulos anteriores son las siguientes:

En cuanto a la contratación, jurídicamente el tipo de actividad desarrollada por la generalidad de los intermediarios artísticos, personas físicas, se puede calificar de contrato de comisión, cuando ejecutan un encargo por cuenta del artista de contratar una actuación a cambio de una retribución.

O bien, en otro caso, puede calificarse de contrato de agencia cuando su vinculación con el comitente o mandante es continuada y estable.

La calificación como uno u otro contrato es relevante a efectos de las obligaciones que surgen entre las partes que intervienen, pero no a efectos fiscales.

Se descarta cualquier tipo de relación laboral con los representados.

Como comisionistas, pueden actuar, siempre por cuenta del artista, en nombre propio, asumiendo el riesgo y ventura de la actuación, de tal forma que son responsables del resultado del contrato, o en nombre ajeno y por cuenta y riesgo del artista, de forma que éste es el que asume los resultados de la actuación.

Desde el punto de vista del intermediario, lo que es obvio es que lo que le interesa es siempre contratar él (interviniendo así en la operación y controlando los cobros y pagos que se deriven) en nombre y por cuenta de los artistas.

estudios

A estos efectos, así deberá manifestarlo y si el contrato es por escrito, expresarlo en el mismo o en la antefirma, declarando el nombre, apellidos y domicilio de su comitente (el artista), consiguiendo así que el contrato y las acciones derivadas del mismo produzcan su efecto entre el comitente (artista) y la sala de fiestas, etc., con los que haya contratado.

Actuando como representante en nombre y por cuenta de los artistas, podrá intermediar en el cobro de las cantidades debidas a su mandante y paralelamente deberá extender la factura de sus honorarios, para conservar la calificación de profesional a efectos de I.V.A. y de I.R.P.F.

La gestión del cobro en nombre de las personas a quien representa podrá realizarla por cualquier medio y posteriormente entregar el dinero a sus mandantes.

Por tanto, no será preciso que le facturen a él la actuación porque no ha actuado como empresa, sino como profesional intermediario y el que ha contratado realmente ha sido el artista, quien está obligado a hacer la factura a la sala de fiestas.

En cuanto a la Seguridad Social, no trabajando el artista por cuenta del intermediario, no le afecta. Ello aparte de la obligación o no, por parte del artista, según sea su actividad, de hallarse de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos por trabajar como artistas independientes.

Desarrollando la actividad como profesional en lugar de como empresarial a efectos del I.R.P.F., la comisión devengada por el mediador estará sujeta a retención.

En cambio, si está actuando en nombre propio, como señala la contestación de la Dirección General de Tributos de 19-7-88, vista anteriormente, contratando a los artistas en su propio nombre y corriendo con los riesgos del espectáculo, se considera empresario y no deberán practicarle retención alguna. El intermediario, a su vez, deberá practicar retención a los artistas.

Por tanto, habrá o no retención dependiendo de cómo actúe en cada caso; si como empresario (en nombre propio) o como profesional (en nombre ajeno).

Retenciones.

Deberá soportar retención del 15 por ciento sobre su comisión cuando se den los siguientes requisitos:

1. Cuando actúe como profesional (en nombre ajeno).
2. Que el pagador sea una persona jurídica, un empresario individual o un profesional o artista, todos ellos residentes en España.



estudios

La base sobre la que se aplicará la retención serán los honorarios o comisiones devengados por el mediador, excluido el I.V.A.

Los suplidos no forman parte de la base de retención siempre y cuando estén documentados y se trate de facturas a nombre del cliente.

El sujeto pagador de la misma vendrá obligado a ingresarla en el Tesoro Público, lo cual, si no lo realiza, será objeto de sanción.

Deberá practicar retención cuando actúe como empresario o profesional y:

1. Satisfaga rendimientos del trabajo o de actividades profesionales o artísticas.
2. Cuando los satisfaga a personas físicas (no jurídicas) o a sociedades civiles (sin personalidad jurídica) o comunidades de bienes.

La obligación de practicar retención únicamente surgirá cuando haya actuado como empresario frente a la sala de fiestas, etc., y facture él al artista, persona física.

En el caso de que el artista sea un no residente, deberá ingresar por cuenta de él el 25 por ciento de los honorarios que aquél haya facturado.

Cuando actúe como empresario (contratando en nombre propio), no soportará ningún tipo de retención (aunque tenga licencia fiscal de profesional), ya que en ese momento no estará actuando como tal profesional.

Paralelamente, el artista deberá emitir una factura (que si quiere la puede confeccionar el propio mediador por cuanto no es preciso que vaya firmada, mientras cumpla todos los requisitos formales) a cargo del mediador por el valor de la actuación menos su comisión y el mediador estará obligado a retenerle el 15 por ciento como pago a cuenta (siempre que el artista sea persona física).

En cuanto al I.V.A. también influye el tipo de contratación.

1. *Mediador contrata con la sala en nombre propio (aunque por cuenta del artista).*

Se entiende que ha prestado por sí mismo los servicios; por tanto, hay dos prestaciones de servicios:

- 1.^a prestación de servicios: del prestador (artista) al mediador.

Base imponible: Contraprestación convenida por el mediador menos

estudios

la comisión bruta.

(Incluyendo en la comisión bruta los gastos o suplidos accesorios efectuados por ella y que repercute al artista, por haber sido concertada la prestación de servicios en nombre propio.)

2.^a prestación de servicios: del mediador a la sala de espectáculos.

Base imponible: Contraprestación convenida con la sala. Debe tenerse en cuenta lo dispuesto por la Ley de Propiedad Intelectual respecto a la exención de los servicios profesionales prestados por autores de obras teatrales, etc., puesto que conducirá a la no repercusión de I.V.A. por el autor al mediador.

Tipo impositivo: el que corresponda al servicio prestado en los dos hechos imponibles. Debe tenerse en cuenta qué tipo corresponde, según quién sea el prestador del servicio, si el artista directamente (en ocasiones el 6 por ciento) o el mediador, el 12 por ciento la mayor parte de las veces.

Devengo: simultáneo al momento que se preste el servicio.

2. Mediador contrata con la sala en nombre y por cuenta del artista.

Hay un solo hecho imponible, que es la prestación del servicio de comisión.

Base imponible: importe de la comisión bruta.

Tipo impositivo: general del 12 por ciento.

Devengo: al momento de prestarse el servicio.

Existirá paralelamente otra factura del artista a la sala de fiestas, en la que el mediador no interviene, en principio.

Como el mediador está contratando con la sala en nombre del artista y así lo ha hecho constar en el contrato suscrito, podría incluso emitir él la factura en nombre del artista haciendo constar los datos necesarios para ser factura completa que señalan el art. 157 RIVA y el art. 3 del R.D. 2402/85, de 18 de diciembre:

- Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas será correlativa. Se podrán establecer series diferentes, especialmente cuando existan diversos centros de facturación.



estudios

- Nombre y apellidos o denominación social, número de identificación fiscal y domicilio del expedidor y del destinatario o, en su caso, localización del establecimiento permanente si se trata de no residentes.

Cuando el destinatario sea una persona física que no desarrolle actividades empresariales o profesionales, bastará que, respecto de ella, consten su nombre y apellidos y su número de documento nacional de identidad.

- Descripción de la operación y su contraprestación total.

Cuando la operación esté sujeta y no exenta en el I.V.A., deberán consignarse en la factura todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible, así como el tipo tributario y la cuota repercutida.

- Lugar y fecha de su emisión.

En cuanto al número y serie puede solucionarse en la práctica considerando una serie distinta las facturas emitidas por el mediador, en cuanto que se trataría de un centro de facturación distinto, supuesto contemplado por el propio Reglamento del I.V.A.

De la factura emitida en nombre del artista debería remitir la copia al artista a fin de que pueda registrarla en su libro de facturas emitidas.

No es preciso firmarla. Si lo hace, deberá hacer constar la representación.

En este punto debe tenerse en cuenta que en el supuesto que se adquieran bienes o servicios a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales por no reunir las características determinadas en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (realización habitual de actividades empresariales o profesionales), será el propio adquirente el encargado de extender la factura, que deberá ir firmada por el transmitente o prestador del servicio y deberá contener todos los datos y requisitos de las facturas. Por tanto, sería la sala de fiestas como adquirente de los servicios, quien debería extender la factura y hacerla firmar a los artistas. O bien el propio intermediario cuando sea el destinatario del servicio en los casos que actúe como empresario por cuenta propia.

Cuando haga la liquidación al artista le remitirá, por tanto, la copia de la factura emitida en su nombre, la factura emitida por el mediador al artista por su comisión y la diferencia entre ambas facturas será el importe de los servicios del artista que el mediador le abonará en una cuenta a su nombre o le remitirá por cheque, recordándole la obligación de ingresar el I.V.A. y la retención.

