

**SITUACION DE LA FISCALIDAD DE LOS**  
**ARTISTAS EN EL ORDENAMIENTO**  
**TRIBUTARIO ESPAÑOL**

JORNADAS SOBRE ARTISTAS

UPTA

ZARAGOZA, 12 y 13 de septiembre de 2008

CESAR GARCIA NOVOA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Santiago de Compostela

<a href="#">I. El Concepto Fiscal de Artista.....</a>	<a href="#">2</a>
<a href="#">II. Creaciones artísticas y explotación de las mismas.....</a>	<a href="#">3</a>
<a href="#">III. Retribuciones por copia privada. Entidades que gestionan la compensación por copia privada. El canon digital.....</a>	<a href="#">8</a>
<a href="#">IV. Régimen de tributación en el IRPF de las obras de los artistas autónomos.....</a>	<a href="#">12</a>
<a href="#">V. El régimen de los derechos de imagen.....</a>	<a href="#">15</a>
<a href="#">VI. Los premios artísticos y el régimen de exención.....</a>	<a href="#">19</a>
<a href="#">VII. Retenciones en el IRPF.....</a>	<a href="#">23</a>
<a href="#">VIII. Incentivos Fiscales.....</a>	<a href="#">25</a>
<a href="#">IX. Impuesto sobre el Patrimonio.....</a>	<a href="#">26</a>
<a href="#">X. La actividad de artistas en el IVA.....</a>	<a href="#">26</a>
<a href="#">XI. El Pago de Impuestos con obras de arte.....</a>	<a href="#">30</a>
<a href="#">XII. BIBLIOGRAFIA.....</a>	<a href="#">32</a>

## **I. El Concepto Fiscal de *Artista*.**

Debemos comenzar la presente ponencia agradeciendo a la Unión de Profesionales y Autónomos (UPTA) la invitación para participar en estas Jornadas y felicitándola por la iniciativa.

Vamos a centrar la presente ponencia en un ámbito concreto de la fiscalidad del artista, pues sería imposible abarcar en un texto limitado en espacio y tiempo una problemática más amplia. Nos centraremos en los artistas *autónomos* (no los que trabajan por cuenta ajena) y que no tienen una relación o vínculo internacional. La intervención del factor internacional es muy importante en la planificación fiscal de los artistas, incluida la problemática de los paraísos fiscales, pero no podemos extendernos en una cuestión que justificaría otra ponencia independiente.

Podemos definir al artista como aquel sujeto que practica alguna de las bellas artes, que compone o interpreta una obra musical, teatral o cinematográfica o que actúa en un espectáculo público. En el ámbito fiscal, podemos hablar de artistas refiriéndonos a quienes desarrollan actividades culturales consiste en la práctica de las mismas a través del ejercicio de las artes que le son propias, usando como ejemplo la realización de una pintura, la de una escultura o la creación de una partitura musical. Por otra parte, entiende por actividades de difusión cultural, por ejemplo, las exposiciones de pintura, las muestras escultóricas o los conciertos de música, actividades por las cuales el artista percibe una retribución.

En el ordenamiento jurídico tributario el concepto de artista aparece, en primer lugar, en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), incluidas en el Real Decreto-Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. La Sección Tercera se dedica a señalar en varios Grupos, diversas actividades reconducibles al concepto de *actividades artísticas* relacionadas con el cine y el teatro, el espectáculo en general, el baile, la música y los toros. Aunque el IAE no se exige a personas físicas, pues las mismas están exentas, es un impuesto pensado para *autónomos*. A los efectos que nos interesan, vamos, por tanto, a centrarnos en los artistas que no actúan en el mercado a través de relaciones laborales de dependencia, como la prevista en el Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto, que regula la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos. Sin embargo, los artistas, aunque no operen a través de esa relación de dependencia, prestan sus servicios a terceros mediante diversas fórmulas contractuales. Esta actividad económica debe ser analizada desde la perspectiva fiscal, lo que nos llevará a comprobar que la regulación actual de ese régimen en España requiere algunas mejoras importantes.

## **II. Creaciones artísticas y explotación de las mismas**

Así, los artistas obtendrán, frecuentemente, rendimientos derivados de la propiedad intelectual. Según el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1996, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (TRLPI), son objeto de propiedad intelectual “todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro”, incluyendo:

- Los libros, folletos, impresos, epistolarios, escritos, discursos y alocuciones, conferencias, informes forenses, explicaciones de cátedra y cualesquiera otras obras de la misma naturaleza.
- Las composiciones musicales, con o sin letra.
- Las obras dramáticas y dramático-musicales, las coreografías, las pantomimas y, en general, las obras teatrales.
- Las obras cinematográficas y cualesquiera otras obras audiovisuales.

- Las esculturas y las obras de pintura, dibujo, grabado, litografía y las historietas gráficas, tebeos o cómics, así como sus ensayos o bocetos y las demás obras plásticas, sean o no aplicadas.
- Los proyectos, planos, maquetas y diseños de obras arquitectónicas y de ingeniería.
- Los gráficos, mapas y diseños relativos a la topografía, la geografía y, en general, a la ciencia.
- Las obras fotográficas y las expresadas por procedimiento análogo a la fotografía.
- Los programas de ordenador.

La enumeración ofrecida por el artículo 10 TRLPI no es, en ningún caso, taxativa. En este sentido, deben entenderse comprendidas en la lista los programas de televisión, las obras radiofónicas, las obras de alta costura o las obras de luz y sonido, así como determinados derechos relativos a los bancos de datos (Ley 5/1998, de incorporación al Derecho Español de la Directiva 96/9/CE, de 1 de marzo de 1996, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre la protección jurídica de las bases de datos).

No vamos a entrar en la cuestión de si el objeto de la protección es la obra o la creación. La Ley emplea el término creación, vocablo que incluiría la protección de las obras incompletas reconocibles por la comunidad científica, literaria o artística, a la par que los trabajos preparatorios, bocetos o proyectos. Hay que defender, en este sentido, que las ideas también son objeto de protección, siempre que cumplan los requisitos necesarios de complejidad y originalidad.

Por su parte, los artículos 17 y ss. TRLPI recogen los derechos de autor susceptibles de ser cedidos a terceros: derecho de explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de la obra. Con carácter general, en la terminología fiscal del Derecho comparado, a la remuneración percibida se le atribuye la denominación genérica de *canon*.

No pueden ser objeto de cesión los derechos morales, al subrayar el artículo 14 TRLPI que son “inalienables”, lo que deja de lado la idea de percibir un canon en virtud de ellos. Sin embargo, el derecho de participación del artículo 24 y el derecho de remuneración de copia privada del artículo 25, sí generan un ingreso para su titular a través de la figura del canon, y por tanto, tal ingreso puede configurarse como una expresión de capacidad económica susceptible de ser gravada.

En suma, y recopilando las transacciones sobre los derechos de autor que pueden generar una renta gravada, el artículo 43 TRLPI se refiere a la transmisión *inter vivos* de los derechos de explotación de una obra, indicando que la cesión se limitará exclusivamente al derecho o derechos cedidos, a las modalidades de explotación previstas en el contrato y al tiempo y ámbito territorial determinado. En caso de ausencia de dichas menciones, y sobre todo, faltando referencia al tiempo de duración del pago de cánones, el párrafo segundo establece la duración de cinco años, entendida dentro del ámbito territorial del país donde se realice la cesión, y limitada a la explotación que se deduzca necesariamente del contrato y sea indispensable para cumplir con su finalidad.

La cesión puede tener lugar a través de un contrato genérico de cesión de derechos, o puede incluirse en un contrato más amplio (como puede ser un contrato de obra o de arrendamiento de servicios). Por otro lado, el TRLPI recoge formas específicas o contratos típicos de cesión, prestando mucha atención al contrato de edición, representación escénica, producción audiovisual o transformación audiovisual, que serían los cauces jurídicos para percibir la retribución por tales cesiones. Por tanto, la cesión entendida por el TRLPI es un negocio que tiene como objeto conceder un derecho de explotación, referido a los negocios jurídicos patrimoniales mediante los cuales se conviene la explotación de una obra entre el autor y otra persona distinta. No cabe, en nuestro ordenamiento, la idea de cesión *stricto sensu*, entendida como sinónimo de compraventa cuyo objeto serían los propios derechos de autor, sobre todo teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 55 (irrenunciabilidad de los beneficios concedidos al autor y a sus derechohabientes) y en el artículo 14 (irrenunciabilidad de los derechos morales del autor).

Mención especial merecen las obras audiovisuales y fonogramas. Respecto a las mismas, el Comité de Expertos Gubernamentales de la OMPI/UNESCO emitió un informe en 1986 refiriéndose a las obras audiovisuales y fonogramas. En dicho informe se indicaba que la expresión obras audiovisuales “comprende las obras cinematográficas y las obras asimiladas (televisivas y obras audiovisuales, tales como los videogramas) que utilizan un procedimiento análogo a la cinematografía, cualquiera que sea el soporte sobre el cual están fijadas (película, banda magnética, cassette, disco, etc) o su contenido (ficción, obra de imaginación, música, manifestaciones deportivas, actualidades, etc) ”.

Por su parte, el Tratado de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual sobre Registro Internacional de Obras Audiovisuales de 18 de abril de 1989 recoge que será obra audiovisual toda obra consistente en una serie de imágenes fijadas y unidas entre sí, acompañadas o no de sonidos y susceptibles de ser vistas y oídas si se acompañan de sonidos .

De lo expuesto hasta el momento, podemos observar que en la actualidad se utiliza la expresión “audiovisual”, un género que engloba una especie, que es la de las obras cinematográficas, pero, además, las obras televisivas, vídeos u otras clases de creaciones surgidas de los nuevos avances técnicos. Aún así, otra expresión en relación con esta categoría que está en auge para algunos autores es la de “producción multimedia” o, en algunos casos “obra multimedia”. En este sentido, en la medida en que en la creación de una obra multimedia intervienen productores, guionistas, directores artísticos, etc., tal obra tendrá semejanzas con las que se refieren a las obras audiovisuales, así que ambas categorías se podrían utilizar indistintamente. Sin embargo, dada la diversidad de las legislaciones nacionales al respecto, no resulta muy conveniente identificar estos dos conceptos.

Cada una de las subcategorías que engloban el género “obra audiovisual” es distinta del resto, lo que conlleva un diferente régimen legal, diferenciando, por un lado, el tratamiento de las obras cinematográficas, y por otro, las de carácter publicitario o las televisivas. Concretamente, las obras audiovisuales se pueden clasificar en obras cinematográficas, obras televisivas, videogramas, videojuegos y videoclips.

En el caso concreto de las obras cinematográficas, su característica esencial o su destino principal es la proyección en salas públicas. No obstante, aunque éste sea su destino principal, las obras cinematográficas son susceptibles de ser explotadas a través de otros canales, como pueden ser su emisión por televisión, su explotación videográfica, etc .

Por su parte, las obras televisivas se diferencian de las cinematográficas en el simple hecho de que su medio de explotación principal no es la proyección en salas públicas, sino su comunicación mediante aparatos de recepción, independientemente de que tal emisión sea por cable, hertziana o por satélite. Sin embargo, una obra cinematográfica que se emita a través de la televisión no perderá su carácter cinematográfico, “sino que se estará ante una de las posibles modalidades del derecho de explotación, independientemente de la propia de exhibición o proyección en pantalla”. También puede ser que una obra inicialmente cinematográfica pueda obtener

el carácter de televisiva “en los casos en que la primera sea adaptada o transformada para adecuarla a su nueva modalidad de explotación, siempre que exista una labor creadora en la obtención de esta última”. En las obras televisivas resulta bastante complejo determinar si existe o no originalidad. A modo de ejemplo, se ha concluido que un programa de televisión sobre divulgación de turismo rural no es original “porque parte de una realidad previa existente y los elementos que lo configuran son los habituales, así como la estructura del programa ”; por el contrario, se ha concluido que existe originalidad en un “proyecto-memoria de un concurso de televisión atendiendo a que no se está ante una simple idea genérica, sino que la misma cuenta con suficiente grado de desarrollo y elaboración para poder ser considerado como el argumento de una obra audiovisual ”.

Por lo que hace a los videogramas, el Comité de Expertos Gubernamentales OMPI/UNESCO los ha definido en su informe del año 1986 como la fijación de imágenes o de sonido sobre videocasetes o videodiscos. Desde un punto de vista más amplio, se puede entender por videograma “la fijación de una serie de imágenes con o sin sonorización en cinta, disco o cualquier otro soporte material que, utilizados mediante un aparato especial conectado con un receptor de televisión, hacen aparecer en la pantalla de éste las imágenes sonorizadas o no que previamente han sido grabadas ”. A modo de ejemplo, pueden citarse las adaptaciones de la obra del director realizador a un nuevo medio de expresión, tratándose de una obra compuesta, ya que la nueva obra creada incorpora la obra preexistente.

Resulta conveniente recordar la importancia que tiene la distinción entre la creación intelectual (*corpus mysticum*) y el soporte material en el que la misma se hace presente y circula en el mundo sensible (*corpus mechanicum*) en materia de propiedad intelectual, o, concretamente, en materia de derecho de autor. Ahora bien, por lo que respecta a los videogramas, la distinción entre *corpus mysticum* y *corpus mechanicum* es válida, siempre que éstos contengan obras de ingenio .

La cuestión de la consideración de los videojuegos como obras audiovisuales resulta controvertida. A los efectos de este trabajo pondremos de relieve que estamos “ante una creación expresada mediante imágenes asociadas, que requiere para ser visualizada de medios técnicos, notas que caracterizan a las obras que deben considerarse como audiovisuales, sin importar cuál sea el soporte material de las mismas”. Por lo tanto, podríamos incluirlo dentro de la categoría de obras

audiovisuales, sin dejar de lado la posibilidad de otros regímenes de protección en el ámbito de los programas de ordenador, así como en el de la propiedad industrial.

Los videoclips, -creaciones en las que se incluyen sonidos, imágenes, palabras, movimientos y escenarios-, se calificarán como obra audiovisual si cumplen los requisitos exigidos para ser una obra protegible. A saber, “que sea creativa en el sentido de elegir, coordinar e integrar los elementos que la compongan y que dan origen a un resultado orgánico”. Y todo ello con independencia del metraje de la película y de que el elemento sustancial pueda ser la música.

La cesión de todas estas obras genera un canon a favor de un autor que tributará en el IRPF, en concepto de rendimiento de actividad económica siempre que no exista relación laboral de dependencia.

### **III. Retribuciones por copia privada. Entidades que gestionan la compensación por copia privada. El canon digital.**

Hay que regular adecuadamente el régimen tributario de las percepciones procedentes de las entidades que gestionan los derechos por copia privada.

Los problemas ligados al control de las *copias* o reproducciones de obras literarias y artísticas han sido afrontados por la normativa de la Unión Europea. Así, la Directiva 2001/29/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de mayo de 2001, relativa a la armonización de determinados aspectos de los derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor en la sociedad de la información, conocida como *Directiva de la Sociedad de la Información*, en la que se permite a los Estados miembros autorizar la *copia privada*, pero estableciendo a cambio una *compensación equitativa*.

En realidad, el reconocimiento en el ámbito europeo del derecho a copias privadas contaba ya con precedentes en el artículo 10.1.a) de la Directiva 92/100/CEE del Consejo, sobre derechos de alquiler y préstamo y otros derechos afines a los derechos de autor en el ámbito de la propiedad intelectual, que permite a los Estados establecer limitaciones a tales derechos con respecto “al uso para fines privados”[letra a)]; y en el artículo 9.a) de la Directiva 96/9/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de marzo de 1996, sobre la protección jurídica de las bases de datos, que autoriza a los Estados para establecer que el usuario legítimo de una base de datos extraer o

reutilizar una parte sustancial del contenido de la misma “cuando se trate de una extracción para fines privados del contenido de una base de datos no electrónica”. En esta misma línea, el art. 5.2 de la Directiva 2001/29 permite a los Estados miembros, en sus letras a) y b), establecer las excepciones de reprografía y de copia privada, con la novedad de que en tal caso resulta obligatorio establecer una *compensación equitativa*, teniendo en cuenta si se aplican o no a la obra o prestación de que se trate las medidas tecnológicas contempladas en el artículo 6, es decir, teniendo en cuenta si existen medidas de protección tecnológicas (TPM o *Technological Protection Measures*) o sistemas de gestión de los derechos digitales (DRM o *Digital Rights Management*) que impiden o limitan la posibilidad de copiar si no se dispone de autorización .

En suma, según la Directiva, la excepción por copia privada, “puede suponer la introducción o el mantenimiento de los sistemas de retribución para compensar a los titulares de los derechos por los perjuicios sufridos. Aunque las diferencias existentes entre tales sistemas de retribución afecten al funcionamiento del mercado interior, en lo que respecta a la reproducción privada analógica, dichas diferencias no deben tener efectos significativos en el desarrollo de la sociedad de la información. La copia privada digital puede propagarse mucho más y tener mayor impacto económico. Por consiguiente, deben tenerse debidamente en cuenta las diferencias entre la copia privada digital y la analógica, y debe establecerse entre ellas una distinción en determinados aspectos”.

En el Derecho Comparado, las soluciones son de los más variopintas, pero los ordenamientos se clasifican en dos: los que prohíben la copia privada y las que establecen cánones, gravando bien todos los aparatos (Alemania), bien excluyendo computadoras comunes (Austria, Grecia...). También los sistemas de gestión varían enormemente de unos a otros Estados, pues en Portugal se trata de un impuesto, que se gestiona centralizadamente , en otros países existe una sociedad que tiene atribuido el monopolio para la gestión del canon (Eslovenia y Bélgica), o una agencia central que posteriormente lo redistribuye (Alemania y Países Bajos), sin que falten tampoco supuestos en que coexisten una pluralidad de entidades gestoras que representan a las distintas categorías de propietarios de derechos de autor.

Centrándonos en España, la Ley 22/1987 de Propiedad Intelectual, autorizó en su art. 31.1 la reproducción sin autorización del autor de las obras ya divulgadas “a las que se haya accedido legalmente”, para “uso privado del copista y siempre que la copia no sea objeto de utilización colectiva ni lucrativa”, previendo en su art. 25 una

«remuneración compensatoria», que prácticamente no llegó a aplicarse hasta la publicación de la Ley 20/1992, de 7 de julio. Se excluyen las bases de datos electrónicas y los programas de ordenador, respecto a los que no se reconoce el derecho de copia privada, ni siquiera para uso personal, por lo que la reproducción de los mismos exige siempre autorización del titular.

El art. 25 del Texto Refundido, en la redacción vigente hasta ahora, permitía la exigencia de la remuneración compensatoria sobre los “aparatos o instrumentos técnicos no tipográficos” que permitieran la reproducción. Finalmente, la Ley 23/2006, de 7 de julio, dispone que el canon o remuneración compensatoria (ahora llamada “compensación equitativa”, siguiendo la terminología de la Directiva) se aplica tanto a los soportes analógicos como a los digitales. Sólo la reproducción realizada por una persona física puede encontrar cobertura en la excepción de copia privada, eliminando la confusa expresión *copista* que figuraba hasta ahora en el Texto Refundido.

Por tanto, la percepción del canon es perfectamente legal, tiene apoyo en el Derecho Comunitario y abundantes referencias en el Derecho comparado.

La cuantía del canon es fijado directamente en la Ley (art. 25,5) cuando se trate de equipos, aparatos y soportes materiales analógicos, en función de la velocidad de copia y de la capacidad de almacenamiento. En cambio, cuando se trata de equipos, aparatos o soportes materiales digitales las cuantías se remiten a una Orden conjunta de los Ministros de Cultura y de Industria, para cuya elaboración se establece un complejo procedimiento que se inicia con la convocatoria a las entidades gestoras y a las asociaciones sectoriales representativas de los deudores de la compensación. Esta forma de fijar la retribución plantea problemas de legalidad. Debería incluirse también en la Ley. La actualmente vigente se limita a propiciar un acuerdo de cuantificación pero no le otorga eficacia vinculante.

Sólo quedan al margen del canon (art. 25,7) los discos duros de ordenador y aparatos, equipos y soportes adquiridos por quienes cuenten con una licencia de reproducción pero no otros dispositivos, como los MP3 o los grabadores de CD o DVD, que llevan actualmente incorporados casi todos los ordenadores. Además, queda excluido el pago de la compensación cuando el *deudor* logre demostrar una utilización distinta a la de copia privada.

En cuanto a la naturaleza del canon parece que hay calificarlo como prestación patrimonial pública (a las que hace referencia el artículo 31,1 de la Constitución), de manera que ha sido calificado como la “póliza” de los CD y DVD, cuyo presupuesto es

la copia privada legalmente realizada, de la que constituye una retribución a tanto alzado por el derecho a efectuar dicha copia privada. Aunque difícilmente podemos calificar el *canon* (analógico y digital) como un tributo en sentido estricto, dado que no lo percibe un ente público, sino que se trata de una compensación entre particulares, que como tal debe reconducirse al ámbito de las *exacciones parafiscales*. El *canon* entra perfectamente en este concepto, pues se trata de una exacción coactiva, no figura en el presupuesto, y está afectado a la compensación de los daños derivados de la copia privada.

El hecho de que el *canon* sea una exacción parafiscal (asimilable al impuesto, en la medida en que su hecho imponible no está relacionado con ninguna actividad administrativa), no permite en modo alguno excluirlo de los principios constitucionales, y en particular de la reserva de ley, incluso tratándose de una prestación entre particulares. Por eso, ya hemos propuesto legalizar todos los aspectos del *canon*, incluida su cuantía que deben contenerse en una norma con rango de ley formal. Si bien la cuantía del *canon* analógico se fija en el art. 25.5 de la Ley de Propiedad Intelectual, respecto al *canon* digital, en cambio, la remisión a una Orden ministerial conjunta, sin que la Ley establezca ningún tope máximo. Es una inaceptable deslegalización que debe corregirse.

En cuanto a la gestión del *canon*, la ley establece la obligación de consignar separadamente en la factura el importe de la compensación para facilitar su control. Por otro lado, se prohíbe a los distribuidores, mayoristas y minoristas, aceptar de sus proveedores el suministro de equipos, aparatos o soportes materiales, si no se consigna separadamente en factura el importe del *canon* (art. 25.19), lo que a mi juicio resulta excesivo y arbitrario (y por tanto inconstitucional), pues basta la responsabilidad solidaria en que incurren. También se establece la presunción de que la compensación no ha sido satisfecha si no consta separadamente en la factura (art. 25.20).

En cuanto a las entidades de gestión de los derechos de propiedad intelectual, las mismas están reguladas en el Título IV de la Ley, que respecto al derecho de copia les atribuye la gestión del *canon*, en la medida en que no es posible su gestión directamente por los autores. Como ha dicho el Tribunal Constitucional, en su sentencia 196/1997, de 13 de noviembre de 1997, estas entidades son un instrumento o mecanismo de protección de los derechos de autor, tienen como objeto, además exclusivo (art. 136.2), la gestión, en nombre propio o ajeno, de los derechos de explotación u otros de carácter patrimonial, por cuenta y en interés de varios autores u otros titulares de derechos de

propiedad intelectual (art. 132). Esto es, la gestión de los derechos de propiedad intelectual de una colectividad o pluralidad de titulares, los cuales, a través de aquéllas, ejercitan sus derechos de contenido patrimonial encomendándoles su gestión. El Tribunal Constitucional, por tanto, ha aceptado la constitucionalidad de estas entidades sólo respecto a quienes voluntariamente hayan aceptado su integración en las mismas.

#### **IV. Régimen de tributación en el IRPF de las obras de los artistas autónomos.**

La Ley 35/2006, reguladora del IRPF hace referencia a los rendimientos de los artistas en dos de sus preceptos.

El artículo 17.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras Normas Tributarias incluye, entre los supuestos que tienen la consideración de rendimientos del trabajo:

“d) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación”.

No obstante lo anterior, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.3 de la Ley, cuando dichos rendimientos, o los derivados de la relación laboral de los artistas de espectáculos públicos, supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

Por otra parte, el artículo 25.4.a) de la Ley califica de rendimientos del capital mobiliario a “los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor”.

En suma, las rentas derivadas de los derechos de propiedad intelectual percibidas por los artistas o intérpretes ejecutantes deberán considerarse, con carácter general, como rendimientos del trabajo personal, salvo que sea de aplicación la excepción prevista en el artículo 16.3 de la Ley del IRPF, en cuyo caso se integrarán entre los rendimientos de actividades económicas. Por todo ello, la realización de una actividad artística en régimen autónomo deberá ser acreditada, aunque debe bastar como prueba la mera ausencia de una relación laboral permanente con el pagador.

Sin embargo, la doctrina de la Administración resulta menos plausible respecto a la posible aplicación de la reducción del 40 por 100 por su consideración de rendimientos irregulares. Como ha señalado la Dirección General de Tributos (DGT), en respuesta a Consulta de 15 de febrero de 2000, rechazando con carácter general su consideración como rentas irregulares.

Se hace necesario, por tanto, reivindicar una mayor generosidad de la Ley en la aplicación del 40 por 100 en concepto de rentas irregulares, pues es evidente que muchas de las retribuciones percibidas por los artistas tienen esta condición; pensemos en la retribución obtenida por un escultor por la venta de una obra en cuya elaboración ha empleado cuatro años. Creemos que no hay duda de que la misma tiene un período de generación superior al año y exige que se mitigue la progresividad.

Pero además, resulta muy importante el régimen de tributación de los artistas en el IRPF. En la actualidad, y dado que los mismos quedan excluidos del sistema de índices o módulos, tributarán por estimación directa, pudiendo acogerse sólo a la modalidad simplificada si la cifra de negocios de todas sus actividades no supera la cantidad de 601.012,19 euros. Ello obliga al artista a llevar contabilidad, lo que supone un enorme coste en presión fiscal indirecta. Por no decir de la dificultad para probar que ciertos gastos están directamente relacionados con la actividad artísticas y que, por tanto, son deducibles. Pensemos, sin ir más lejos, en lo perjudicial que resulta para ciertos profesionales del mundo del espectáculo la postura de la DGT, en respuesta de 19 de febrero de 2002, sobre no deducibilidad en gastos de ropa y vestuario.

Por eso creemos que debe abrirse el debate sobre la conveniencia de un sistema de estimación objetiva para artistas. Entendemos que resulta plenamente admisible y constitucional la concurrencia de métodos objetivos de determinación de la capacidad gravable, especialmente si se garantiza su voluntariedad y la posibilidad de todo contribuyente de poder optar por la tributación de acuerdo con métodos que calcule de forma directa la riqueza sometida a imposición. Frente a ello no se puede esgrimir una concepción de la capacidad contributiva que entienda que la misma sólo se respeta en la medida en que se determina la base imponible de forma singularizada atendiendo a la capacidad particular de cada contribuyente. El Tribunal Constitucional ha avalado expresamente la estimación objetiva aceptando, por ejemplo, los métodos de determinación de cantidades deducibles *a tanto alzado*, proclamando que sus previsiones, en modo alguno vulneran el principio de capacidad económica – sentencia 214/1994, de 14 de julio, FF JJ 5 y 6 -. Un sistema *forfait* de fijación de bases para

artistas, acorde con las exigencias de técnica jurídica, garantizaría el respeto a los principios de *practicabilidad* y seguridad jurídica, simplificaría la fiscalidad de artistas y aseguraría la generalidad. De no habilitarse este régimen, entendemos que resulta urgente un sistema *forfait* específico para la deducción a tanto alzado de gastos profesionales, como el que ya existió en nuestro derecho para los gastos personales en el IRPF en la Ley de 1978.

Por otro lado, el artista autónomo merece una atención especial respecto a ciertas situaciones con consecuencias fiscales específicas; por ejemplo, la situación de las personas que acompañan al artista en sus actuaciones, los cuales pueden ser asalariados o ser otros artistas autónomos. En caso de tratarse de asalariados, el artista estará obligado a practicar retención con toda la complejidad que ello conlleva. Por eso quizás fuese bueno facilitar para los grupos de artistas (pensemos en los grupos musicales) el acceso al régimen de comunidades de bienes de trabajo. En este caso, y partiendo de que todos los integrantes del grupo tengan la condición de autónomos, se aplicaría el régimen de atribución de rentas previsto en el art. 90 de la Ley del IRPF; se calcularían los ingresos y gastos en cabeza del grupo y la renta se imputaría a cada integrante en función de su participación, acreditada fehacientemente, y si no, a partes iguales. Se evitaría así el tener que crear sociedades, se eliminaría cualquier atisbo de doble imposición y se facilitaría la gestión, pues bastaría una contabilidad única para todo el grupo. En la actualidad se admite este régimen sin problemas para los rendimientos que provienen de la copropiedad de elementos patrimoniales y los que proceden de comunidades de rendimientos de profesionales por cuenta propia que ordenan sus propios medios de producción, aunque se ve con reticencia su aplicación a supuestos en que las rentas proceden de relaciones laborales, como las de artistas en espectáculos públicos. Deberían disiparse esas dudas con una expresa referencia en la ley.

Por último, también para la Administración si los derechos económicos a favor de los intérpretes derivan de la reproducción, pública o privada, de las obras musicales, es posible que algunas de las prestaciones satisfechas se consideren como derechos de imagen y ello en base a lo dispuesto en los artículos 25 y 102 de la Ley de Propiedad Intelectual, que establece que los derechos económicos a favor de los actores intérpretes derivan de la reproducción, pública o privada, de las obras en las que actúan, por lo que podrían ser conceptuados como derechos de imagen. En este caso, sería de aplicación lo previsto en el artículo 23.4.e) de la Ley del IRPF (respuesta a Consulta 15 de febrero de 2000 - 0227-00-).

Al régimen de los derechos de imagen vamos a referirnos a continuación.

## V. El régimen de los derechos de imagen

Los ingresos percibidos por personajes famosos, en su mayoría artistas y deportistas, en virtud de la explotación comercial o publicitaria de su imagen han alcanzado en los últimos tiempos una magnitud importante en términos cuantitativos.

Recordemos que el derecho a la propia imagen se encuentra consagrado en el artículo 18.1 de la Constitución Española, enmarcándose, de este modo, en el conjunto de derechos fundamentales. Este artículo se encuentra desarrollado por la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad familiar y a la propia imagen. De su articulado se pueden extraer las siguientes notas definitorias: el derecho a la propia imagen se encuentra dentro de los derechos de la personalidad, es un derecho irrenunciable, inalienable e imprescriptible. Ahora bien, se permiten intromisiones legítimas con el consentimiento del titular de estos derechos. Se tratará de un consentimiento revocable en cualquier momento, aunque el titular del derecho a la propia imagen deberá satisfacer al cesionario una indemnización por los daños y perjuicios causados, así como por las expectativas justificadas. Es decir, serán indemnizables tanto el daño emergente sufrido por el cesionario, como el lucro cesante.

El Tribunal Supremo ha definido en multitud de ocasiones esta categoría, entendiendo por imagen “la representación gráfica de la figura humana”, mediante un procedimiento mecánico -y con ello cualquier técnica adecuada- para obtener su reproducción. Por su parte, define el derecho a la propia imagen como el derecho “que permite impedir a un tercero no autorizado el obtener, reproducir y publicar la misma (*ius excludendi alienus*)”.

Esta concepción recoge tan sólo la vertiente negativa o de exclusión del derecho a la propia imagen. Pero el derecho a la propia imagen tiene un doble contenido: el negativo, que ya ha sido expuesto, y el positivo, referido a la facultad otorgada a su titular de reproducir la propia imagen, exponerla, publicarla y también comerciar con ella.

Es necesario añadir en este punto la posibilidad de incluir los derechos de imagen (la imagen personal) en el concepto de marca. A la vista del gran valor publicitario de la imagen, muchos autores hacen hincapié en la necesidad de dotarla de

una adecuada tutela jurídica. Es más, incluso llegan a afirmar que resulta más favorable el tratamiento de los derechos de imagen como marca en lugar de la protección ofrecida por la Ley Orgánica 1/1982, siempre y cuando la imagen tenga un importante valor comercial. E incluso, desde el punto de vista fiscal, puede tener ciertas ventajas.

Como se ha puesto de manifiesto, el titular del derecho a la propia imagen puede consentir que su imagen sea utilizada para una determinada finalidad, y “en este caso, no se dispone del derecho a la propia imagen abstractamente considerado, sino de una facultad de índole patrimonial”. En este sentido, “otorgaría a la persona la facultad de reproducir la propia imagen, exponerla, publicarla y comerciar con ella o, al menos, controlar esas actividades según criterio y a utilidad propia”.

La doctrina constitucionalista y civilista ha distinguido entre la consideración, por un lado, del derecho a la propia imagen como derecho fundamental o, por otro, como derecho de la personalidad. Con relación a esta última concepción, esto es, la imagen entendida como derecho de la personalidad, se pone de relevancia su ejercicio personalísimo y su extrapatrimonialidad, constituyendo “un grupo de derechos absolutos, con eficacia *erga omnes*, innatos, irrenunciables, intransmisibles e imprescriptibles”.

Como bien recoge el Magistrado Sr. D. Xavier O’Callaghan Muñoz, en su voto particular a la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1998 (RJ 1998\358), “el derecho a la imagen [...] tiene una doble vertiente, el aspecto personal y el aspecto patrimonial. El aspecto personal está relacionado estrechamente con el derecho a la intimidad y efectivamente así apareció históricamente en la jurisprudencia anglosajona de principio de siglo (*Roberson v. Rochester Holding Box Co.* y *Pavesich v. New England Life Insurance Co*) e incluso la Sentencia de esta Sala de 29 de marzo de 1988 (RJ 1988\2480) y más tarde la de 17 de julio de 1993 (RJ 1993\6458), los relaciona. Distinto [...] es el aspecto patrimonial del derecho a la imagen, del que se ha dicho (en la doctrina anglosajona) que se trata de un derecho *sui generis*, mezcla de derecho personal, de propiedad y también de protección de la competencia desleal. En nuestro ordenamiento, el derecho a la imagen aparece expresamente recogido en la Ley Orgánica de protección civil del derecho al honor, a la intimidad familiar y a la propia imagen, desarrollando el contenido del artículo 18.1º CE. Esta norma dispone que es intromisión ilegítima la utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga”.

Con respecto a esto, el Tribunal Constitucional ha confirmado “que la dimensión constitucional queda restringida al concreto ámbito de natural reserva de la propia esfera íntima, quedado sus numerosas vertientes colaterales (entre ellas los derechos patrimoniales) a lo que al respecto establezca la legalidad ordinaria)”. De este modo, en el momento en el que el titular del derecho a la propia imagen realiza una explotación comercial del mismo, “no se está haciendo una renuncia del derecho potestad, ni una cesión o transmisión del mismo, sino, por el contrario, un acto de disposición de su titular mediante el cual se permite a un tercero un determinado aprovechamiento de la imagen, siempre bajo tutela del titular de la potestad que no por el hecho de la cesión ve menoscabado su poder”.

Por tanto, queda claro que el derecho a la imagen tiene un contenido patrimonial, que permite y legitima su explotación económica. El uso de la imagen, aunque sea un bien inmaterial, puede ser cedido a un tercero a título oneroso.

En aras a la libertad de pactos existente en nuestro ordenamiento jurídico, la explotación económica de los derechos de imagen se puede efectuar de diversas formas: a través de un contrato de arrendamiento de servicios –un contrato singular entre el interesado y una empresa de publicidad o de otro tipo, en el cual el primero le cede a la segunda el derecho a utilizar su imagen -, dentro de una relación contractual preexistente. Así, por ejemplo, en el caso de un artista o deportista, éste cede sus derechos de imagen a su club, con el que tiene un contrato de trabajo, y al que ahora añade la cesión del derecho patrimonial a su imagen como obligación vinculada al contrato de trabajo. De esta manera, además de la relación contractual que le liga a su club, estipula su participación en los beneficios derivados de la explotación comercial de su imagen por parte de la entidad. Finalmente, puede darse el caso en el que el titular de los derechos de imagen, en lugar de explotarlos en su propio nombre, los cede a un tercero, que será el que contrate con otras entidades. En virtud de todo lo expuesto, la explotación comercial de los derechos de imagen se puede realizar dentro de un contrato de trabajo o al margen del mismo. Y los derechos de imagen podrán ser explotados por la misma persona que los genera (su titular) o bien por un tercero al que se le haya cedido la explotación.

Como se ha explicado anteriormente, el derecho de imagen es fundamental y personalísimo, por lo que, al ser objeto de un negocio jurídico, no existe una transmisión de su titularidad, aunque sí se produce una cesión del derecho a la explotación de la imagen de la persona.

A cambio de la autorización a la explotación del uso de la imagen se perciben una serie de rentas, que podrán ser una cantidad fija a tanto alzado, satisfecha en el momento de concluir el contrato o bien una participación en los ingresos de explotación a lo largo de toda la duración del contrato, o un sistema mixto de los dos anteriores.

Ahora bien, en virtud de la modalidad utilizada para la autorización de explotación de derechos de autor, las rentas percibidas por el titular del derecho a la propia imagen tendrán la categoría de retribuciones salariales, rendimientos de capital mobiliario o rendimientos de actividades económicas. En el caso de *artistas autónomos*, que estamos tratando, las retribuciones que sean producto de cesiones de derechos de imagen se integrarán junto con el resto de rendimientos, pudiendo imputársele, si los mismos se encuentran en régimen de estimación directa, los gastos necesarios para la obtención de sus ingresos.

Especialmente criticable resulta el régimen de imputación de derechos de imágenes pagados a sociedades, que implantó el art. 2.3 de la Ley de acompañamiento para 1997. El régimen en realidad se implantó, pensando en los futbolistas, que son deportistas con una relación laboral especial, y siempre que el importe de retribuciones en concepto de derechos de imagen supere el 15 por 100 de la suma del salario y dicha retribución. Este sistema es discutible. Aparte de los problemas de constitucionalidad que plantea una imputación de la renta como la ordenada por el precepto citado (pues no se trata aquí de la imputación de la renta a los socios, como ocurre en el régimen de transparencia, sino de la imputación a un tercero que puede no ser siquiera socio), en todo caso no parece que la elevación de la cantidad imputable al jugador tenga cabida en el art. 31.1 de la Constitución. Pues se trata no sólo de hacer tributar al jugador por una renta que no percibe directa ni indirectamente, sino también de hacerle tributar por una cuantía superior a la retribución efectivamente abonada a la persona o entidad cesionaria del derecho a explotar la imagen. Sin que pueda entenderse tampoco que con este mecanismo se favorece al jugador, pues ello generaría un enriquecimiento sin causa en perjuicio del pagador de los derechos de imagen, así como una subida de la contraprestación abonada por tales derechos contraria a la libertad de pactos que rige en nuestro sistema, lo cual obliga a reconocer al pagador el derecho a reembolso frente a la persona física a cuenta de cuya obligación ingresa, con la consiguiente necesidad de limitar la cantidad imputable a dicha persona –si es que cabe imputación alguna– a la renta real.

## VI. Los premios artísticos y el régimen de exención.

Lo más destacable de las retribuciones de los artistas en el IPRF es la exención de los premios artísticos y literarios, prevista en el art. 7,1 de la Ley 35/2007, del IRPF.

Vamos a describir el régimen de esta exención. Pero digamos, de salida, que es necesario flexibilizar su ordenación jurídica, porque, como se verá, el ordenamiento actual de la misma es muy riguroso y rígido.

Estarán exentos los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios “Príncipe de Asturias”, en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias. Por *premio literario, artístico o científico relevante* debe entenderse la concesión de bienes o derechos a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias art. 3 del Reglamento del IRPF de 2007.

A partir de dicha definición reglamentaria, la jurisprudencia y la doctrina administrativa vienen entendiendo:

–Que los programas de ordenador deben considerarse como obras literarias (sentencias de la Audiencia Nacional de 10 de octubre 1995, de 15 de abril 1997, de 6 de mayo 1997, y de 20 de julio 2000).

–Que sólo pueden asimilarse a obras literarias los artículos periodísticos de opinión y las colaboraciones incluidas en los periódicos atendiendo a su calidad literaria. Quedan excluidos los premios periodísticos concedidos por el valor informativo de los trabajos periodísticos (SAN de 19 de febrero 1998).

–Que están sujetos aquellos premios orientados a fomentar la iniciativa empresarial de los jóvenes y promover el interés de los mismos hacia la creación de nuevas empresas (Res. DGT de 10 de marzo 2000). Y está sujeto el concedido para premiar unos conocimientos de cultura general y de cuestiones europeas, así como de idiomas y de planteamientos profesionales acreditados a través de una serie de pruebas selectivas. Res. TEAC (Vocalía 1ª) de 24 enero 2003 (JT 2003, 658) , aunque se trate de premios que guardan conexión con actividades de carácter profesional y cultural, no implica que tengan carácter literario artístico o científico puesto que ello implicaría

utilizar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de una exención.

Por otro lado, la relevancia del premio debe entenderse cumplida si se da, entre otros, el requisito exigido de publicidad de anuncio de la convocatoria, completado con la categoría profesional de los miembros de los distintos jurados y la de los autores y obras premiadas anteriormente y por la divulgación en la prensa de dichos premios ( Res. TEAC de 9 de octubre 1997 [JT 1997, 1500]).

En el mismo sentido, deben concurrir los siguientes requisitos:

–El concedente del premio no podrá realizar o estar interesado en la explotación económica de la obra u obras premiadas. En particular, el premio no podrá implicar ni exigir la cesión o limitación de los derechos de propiedad sobre aquéllas, incluidos los derivados de la propiedad intelectual o industrial. Si cabe, no obstante, la mera divulgación pública de la obra, sin finalidad lucrativa y por un período de tiempo no superior a seis meses.

–El premio debe concederse respecto a obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria. A partir de este requisito, no tienen la consideración de premios exentos las becas, ayudas y, en general, las cantidades destinadas a la financiación previa o simultánea de obras o trabajos.

La convocatoria deberá reunir los siguientes requisitos:

–Que la convocatoria y su publicación tengan carácter nacional o internacional. Es decir, permitan la concurrencia a todos con independencia de su nacionalidad ( STSJ Galicia, de 29 de septiembre 1998 [JT 1998, 1459] ).

–Que no establezca limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio. Pese a ello, a partir de dicho requisito es posible que aún teniendo el premio carácter nacional o internacional, se realice una limitación de sus concursantes. De este modo, por ejemplo, se ha declarado que procede la exención en el caso de un premio científico concedido a «investigadores relacionados con Cataluña» ( Res. TEAC de 25 de marzo 1999 [JT 1999, 1553] ). Ello no supone limitación alguna respecto de las condiciones objetivas y subjetivas de los candidatos. Por otro lado, dicha exigencia no es ajena a la esencia del premio, pues tratándose de reconocer y fomentar todo lo relacionado con la vida científica y las aportaciones al desenvolvimiento de las ciencias en Cataluña, resulta ciertamente lógico que la designación o propuesta de candidatos sea efectuada, precisamente, por aquellas personas más estrechamente vinculadas a la realidad catalana.

En el mismo sentido se ha considerado que no procede la exención para aquellos premios que, convocados para trabajos que versen sobre temas referentes a la Administración Local, se limite su participación a funcionarios de dicha Administración (Res. TEAC de 22 de marzo 2000 [JT 2000, 643]).

–Que sea nuncie públicamente en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional.

–Tratándose de premios convocados en el extranjero o por Organizaciones Internacionales sólo tendrán que cumplir el requisito de no establecer ninguna limitación injustificada (es decir, por razones ajenas a la propia esencia del premio).

La exención debe ser declarada por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con el procedimiento establecido en la Orden de 5 de octubre 1992 (RCL 1992, 2205) . Además, para la resolución del expediente podrá solicitarse informe del Departamento ministerial competente por razón de la materia o, en su caso, del órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas.

Dicha declaración ha de ser solicitada por:

–La persona o entidad que haya convocado el premio, con carácter general. La solicitud deberá efectuarse con carácter previo a la concesión del premio y no con posterioridad (Res. TEAC de 26 de febrero 1998 [JT 1998, 562] , y de 14 de mayo 1998 [JT 1998, 1304] ).

–La persona premiada tratándose de premios convocados en el extranjero o por Organizaciones Internacionales. En este caso, la solicitud deberá ser presentada antes del inicio del período reglamentario de declaración del ejercicio en que se hubiera obtenido.

Para la resolución del expediente podrá solicitarse informe del Departamento ministerial competente por razón de la materia o, en su caso, del órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas.

El plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento será de seis meses. Transcurrido el plazo para resolver sin que se haya notificado la resolución expresa, la solicitud podrá entenderse desestimada.

En el escrito de solicitud se deben contenerlos siguientes datos (Disposición Primera de la Orden/1992):

–Apellidos y nombre o razón social y número de identificación fiscal y domicilio fiscal del solicitante y, en su caso, de su representante, su condición de convocante del premio o persona premiada y de residente o no en España.

–Las características del premio convocado y en particular:

- 1) La denominación del premio y su dotación.
- 2) Su carácter nacional o internacional.
- 3) Si es convocado en España o en el extranjero.
- 4) El no establecer limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio.

5) Su concesión respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria.

6) La no exigencia de cesión o limitación de los derechos de propiedad sobre las obras premiadas.

7). La fecha de publicación de la convocatoria en el «Boletín Oficial del Estado» o de la Comunidad Autónoma y la fecha de publicación en, al menos, un periódico de gran circulación nacional, cuando ello sea un requisito.

8). La periodicidad con que, en su caso, se convoca el premio.

9). Fecha de concesión del premio.

10). El lugar, la fecha y la firma del solicitante.

11). El órgano al que se dirige.

A dicho escrito de solicitud se acompañará la siguiente documentación:

–Un ejemplar de las bases de la convocatoria del premio, en todo caso.

–Una copia del anuncio de la convocatoria en el «Boletín Oficial del Estado» o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional, cuando ello sea requisito.

–Una copia de la concesión del premio cuando el solicitante sea la persona premiada.

–La acreditación de la representación, en su caso.

Una vez declarada la exención del premio, y dentro del mes siguiente al de concesión, la persona o entidad convocante deberá comunicar a la Administración tributaria la fecha de la concesión, el premio concedido y los datos de los beneficiados. Si, además, el solicitante es el convocante del premio, la resolución, además de notificársele, se publicará en el «Boletín Oficial del Estado», teniendo validez para sucesivas convocatorias en tanto no se modifiquen los términos de la misma.

La exención del premio será aplicable desde el momento en que se haya publicado o difundido el fallo del Jurado. Para ello, no es necesario que la publicación sea en un Boletín Oficial (Res. TEAC de 14 de mayo 1998 [JT 1998, 1304]). Además, la declaración tendrá validez para sucesivas convocatorias siempre que no se modifiquen los términos en que dicha declaración se produjo. En este caso, el convocante del premio únicamente deberá presentar comunicar los datos del premio (persona o entidad premiada, premio concedido y fecha de concesión), acompañando, en su caso, un ejemplar de las bases de la convocatoria y una copia del anuncio de la misma. En el supuesto en que las sucesivas convocatorias modificasen dichos términos, o se incumpla alguno de los requisitos exigidos para su aplicación, el mismo órgano que concedió la exención declarará la pérdida del derecho a su aplicación desde que dicha modificación o incumplimiento se produzca.

Por último, hay que tener en cuenta que el art.105.2.c) de la LIRPF/2006 dispone que reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información (...) para las entidades y personas jurídicas que satisfagan premios, aun cuando tengan la consideración de rentas exentas a efectos del impuesto.

Los premios artísticos no exentos tendrán la condición de rendimientos irregulares, pudiéndose practicar la reducción del 40 por 100. Pero, incomprensiblemente, el art. 25 del Reglamento del IRPF excluye de la condición de *premios* a efectos de su catalogación como rendimientos irregulares, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual.

Más criticable resulta, sin embargo, el régimen de retención en la fuente a la que nos referiremos en el epígrafe siguiente.

## **VII. Retenciones en el IRPF.**

Las rentas derivadas de los derechos de propiedad intelectual percibidas directamente por los artistas o intérpretes ejecutantes que tengan la naturaleza de rendimientos del trabajo están sujetas a la retención prevista en el artículo 75.1.3º del Reglamento del IRPF, aprobado por RD 214/1999, de 5 de febrero, que establece un tipo fijo de retención del 20 por 100 para los rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a

su explotación (18% desde 1 de enero del año 2000, según redacción dada por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre).

En cuanto a las rentas de este tipo que se perciban por los titulares no originarios, resultará de aplicación el artículo 94 del Reglamento del IRPF, que sujeta a una retención del 20 por 100 de los ingresos íntegros satisfechos a los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, con independencia de su calificación (18% desde 1 de enero del año 2000, según redacción dada por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre).

En cuanto a las propuestas sobre el régimen actual de retenciones, la retención para rendimientos de la propiedad intelectual debe reducirse del 18 % actual al 15 %, independientemente de la calificación que en el ámbito tributario pudiera corresponder a la renta en cuestión (artículo 75,2, b) del Reglamento del IRPF aprobado por RD 439/2007, de 30 de marzo. Entendemos que en el IRPF debe seguirse el criterio del Impuesto sobre Sociedades, confirmado por la Dirección General retributos (DGT) de 23 de diciembre de 1997. Ello supone que no deben someterse a retención las rentas derivadas de la cesión de propiedad intelectual que se perciba como actividades económicas. La propia DGT viene rechazando que se sometan a retención rentas satisfechas por la cesión de derechos de la propiedad intelectual efectuada por la SGAE u otras entidades de gestión de derechos de autor, en la medida en que realicen *una actividad económica*. Esta afirmación puede generalizarse el principio de que la DGT no admite que se sometan a retenciones los pagos por cesiones de derechos de propiedad intelectual percibidos en el ámbito de una actividad económica. La realización de una actividad económica puede acreditarse, según la DGT en respuesta a consulta de 23 de diciembre de 1997, “por cualquier medio de prueba”.

Si la necesidad de acreditar el ejercicio de la profesión artística en régimen de cuenta propia para evitar que las rentas sean sometidas a retención y la práctica de las mismas sobre rentas brutas son cuestiones criticables, más lo es el régimen de retenciones que se aplica a los rendimientos procedentes de los derechos de imagen.

Con carácter general, los pagos en concepto de derechos de imagen, están sujetos a retención en la fuente. Así se deduce de la interpretación conjunta de los artículos 101, 10 de la Ley 35/2006, de la Ley del IRPF y 75, 2 del Reglamento. No obstante, resulta criticable la cuantía tan elevada, de un 24 por 100, y el hecho de que se aplique sobre rentas íntegras.

Pero para complicar las cosas, el RD 1909/1997, de 19 de diciembre sometió a retención “los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas”. De interpretarse literalmente esta norma, nos encontraríamos con una retención sobre la cantidad efectivamente abonada a la persona o entidad cesionaria de los derechos de imagen, que ninguna norma declaraba expresamente incompatible con el ingreso a cuenta de la renta imputada a la persona física titular de la imagen. Y aunque el impuesto satisfecho por la primera cesionaria, en España o en el extranjero, sea posteriormente deducible para el titular de la imagen, al objeto de evitar una doble imposición de la misma renta en cabeza de la persona física a quien se imputa y en cabeza de la persona o entidad que realmente la percibe, no parece, sin embargo, que exista fundamento legal suficiente para duplicar el pago a cuenta, como de hecho parece ocurrir.

## **VIII. Incentivos Fiscales.**

El mundo del arte y la actividad de los artistas, por su interés cultural ha sido, tradicionalmente, objeto de beneficios fiscales. No existe reproche respecto a esta práctica legislativa, aunque en los últimos tiempos hayan sido abundantes las críticas a la proliferación de beneficios fiscales. Si bien la existencia de beneficios fiscales no vulnera *a priori* la generalidad, siempre que la habilitación de tales beneficios tenga amparo en valores o principios constitucionales, lo cierto es que la proliferación de tratamientos ventajosos singulares erosiona la generalidad del sistema, ya que el principio de generalidad, en cuanto tendencia a la uniformidad del tratamiento sin distinciones individuales “favorece la claridad estructural y la sistematicidad de las construcciones jurídico-positivas”, mientras que la introducción de tratamientos diferenciados pone esa generalidad en entredicho. Y ello ocurre, en especial, cuando nos encontramos con sistemas tributarios masificados, algo a lo que el Tribunal Constitucional español ha atribuido relevancia, por medio de las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/1995, de 13 de noviembre. Sin embargo, las exigencias constitucionales contenidas en el artículo 44,1, según el cual “los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura”, justifican sobradamente la adopción de beneficios fiscales en materia cultural, que pueden afectar a los ingresos percibidos por los artistas.

Pero de adoptar esas medidas, debería hacerse con racionalidad y sin discriminaciones. Sobre todo, porque en los últimos tiempos, las ventajas fiscales implementadas para la actividad artísticas y culturales han estado centradas más en las empresas empleadoras que en los artistas que ceden sus servicios a las mismas. Por ejemplo, la deducción prevista en los artículos 38,2 y 3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades del 18 por 100 de las contraprestación convenida en la edición de libros o el coste de producción de obras cinematográficas españoles o el 5 por 100 del coste de producción que financia el coproductor financiero. Deberían preverse esas ventajas en el IRPF para artistas personas físicas.

Por eso creemos que debería extenderse al IRPF, el contenido de la Disposición Adicional Octava, de la Ley 16/2007, de 4 de julio, con efectos de enero de 2008. Este precepto modifica el artículo 23 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, para introducir una reducción para las entidades con forma de sociedad que cedan a terceros elementos de propiedad industrial. El importe de dicha cesión, asciende al 50 por 100 del importe percibido. El párrafo 5 de este nuevo artículo 23 excluye de este beneficio a quienes cedan derechos de uso o explotación de obras literarias, artísticas o científicas, incluido el uso o explotación de películas cinematográficas o de derechos de imagen.

## **IX. Impuesto sobre el Patrimonio.**

Aunque está prevista su desaparición (anunciada pero todavía no implementada legislativamente), la exención del artículo 4,8 de la Ley 19/1991, reguladora de este impuesto, para los bienes afectos a una actividad empresarial o profesional no abarca a los artistas, que, aunque no tienen relación laboral por cuenta ajena, no tienen porque ser empresarios en sentido estricto. La Ley debería contemplar expresamente esta exención también para los artistas. Por otro lado, la exención prevista en el art. 4, 3, b) de la “obra del artista mientras permanezca en el patrimonio del autor”, debería extenderse al IRPF, afectando también a las rentas generadas en este período.

## **X. La actividad de artistas en el IVA.**

A efectos del IVA (impuesto fuertemente armonizado a nivel comunitario medio de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, que refunde la Directiva

77/388/CEE, conocida como Sexta Directiva), y como dispone la Ley 37/1992, reguladora de este impuesto, *la realización independiente de un arte u oficio* da lugar a la posibilidad de realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas en este impuesto.

La independencia es la base de la realización de una actividad económica, que determina la obligación de repercutir el IVA. Así lo ha dicho la Audiencia Nacional en 8 de marzo de 1999 (sentencias de la sujeción al IVA de las Oficinas Liquidadoras), “no es la naturaleza del servicio que se preste o el ejercicio de las facultades para su realización, sino el ámbito de autonomía e independencia con el que el prestador del servicio organiza los medios de producción para dicha prestación y efectivamente lo presta”. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea viene proclamando que “cualquier actividad permanente de prestación de servicios a título oneroso”, aunque la contraprestación aparezca fijada a tanto alzado o por tarifas generales, o aunque provenga de los Presupuestos Generales del Estado (SSTJCEE de 1 de abril de 1982, Asunto 89/81, Rec. 1982, pg. 1277; 5 de mayo de 1982, Asunto 15/81, *Gaston Schul*, Rec. pg. 1409; 14 de febrero de 1985, Asunto 268/83; 26 de marzo de 1987, Asunto 235/85; etc.).

Según el artículo 11, 2, 4 de la Ley del IVA, están sujetos al impuesto en concepto de prestación de servicios ciertas remuneraciones obtenidas habitualmente por los artistas: cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias y demás derechos de la propiedad intelectual. Sin embargo, el artículo 20, 1, 26, de la Ley del IVA, en redacción dada por la Ley 50/1998, dispone la exención de los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

A efectos de esta exención, tienen la condición de autores los creadores de obras originales y quienes realizan obras derivadas a partir de otras preexistentes (traducciones, revisiones, adaptaciones, actualizaciones, anotaciones, compendios, resúmenes...) en lo que supone de aportación original a la obra que ya existía.

Sin embargo la DGT, en respuesta vinculante a consulta de 19 de abril de 1999, ha interpretado restrictivamente esta exención, al disponer que no se extiende ni a las

entregas de bienes (por ejemplo, entregas de cuadros por pintores) ni a servicios no profesionales.

Entre esos servicios se encuentran los gravados al tipo del 7 por 100, previsto en el art. 91, uno, 2, 4º de la Ley del IVA. Se trata de servicios prestados por artistas, directores y técnicos personas físicas a productores de películas cinematográficas susceptibles de exhibirse en salas y a los organizadores de obras teatrales y musicales. La DGT ha afirmado en respuesta a Consulta de 6 de mayo de 1994, que este tipo reducido no se aplica a empresas colaboradoras de grabaciones musicales. No tienen sentido aplicar la ventaja del tipo reducido a estos servicios artísticos, cuando la ventaja por antonomasia es la exención. Por lo que la Ley debería plantearse estos servicios también como servicios exentos.

De no adoptarse este tratamiento como exentos para estos servicios de artistas ahora gravados al tipo reducido, debería depurarse la redacción del precepto. No se debe decir que sólo se aplica a personas físicas, sino a los servicios artísticos que no se prestan a través de una persona jurídica. En la actualidad no tributan al tipo reducido los servicios prestados por grupos de músicos o autores que prestan sus servicios en forma de comunidad, aunque no llegan a integrar una persona jurídica. Sobre todo, porque la DGT sí ha admitido la aplicación del tipo reducido cuando una persona física contrata a otros artistas (consulta de 22 de marzo de 1988).

Trasladar estas actividades a la exención permitiría aplicar el tipo reducido a las actividades artísticas generales que ahora tributan al 16 %; es decir, los servicios prestados con habitualidad y por cuenta propia por los artistas en general: músicos, cantantes, humoristas...incluidos artistas de circo, a los que se ha referido la DGT en contestación a consulta de 11 de enero de 1994).

Sin embargo, cabe una propuesta todavía más avanzada, aunque menos factible a corto plazo. Como se vio, al margen de estas excepciones, en el IVA se plantea para los servicios profesionales de artistas un régimen de exención. Sin embargo, como es sabido, las exenciones en el IVA no constituyen una ventaja objetiva; impiden la deducción del IVA soportado y obligan a aplicar la regla de prorrata, previsto en el art. 102 de la Ley del Impuesto. Por eso se viene planteando la muy seria propuesta de implantar el tipo cero en materia de servicios culturales.

La técnica del tipo cero surge como una alternativa a las exenciones en el IVA como mecanismo para dar un trato distintivo a determinadas personas o sectores económicos, sobre todo porque las exenciones conllevan un grave perjuicio,

especialmente en las fases intermedias del proceso de producción al impedir la deducción del IVA soportado. La alternativa de las exenciones sólo podría ser razonablemente aceptada en el supuesto de que todas las operaciones de los sujetos o de los sectores acogidos a regímenes especiales tuviesen lugar en las fases finales del proceso de producción. Como ello no es así respecto a los artistas, se propone la alternativa de sujetar al denominado tipo cero los servicios y ventas realizadas por aquellos artistas que optasen por esta modalidad. Las críticas a esta técnica, en especial desde la perspectiva de su posible vulneración del principio de generalidad, llegando a ser calificada de “privilegio”, hizo que fuera excluida por la Sexta Directiva, que únicamente permitió la aplicación del tipo cero a aquellos Estados que, al amparo de la Segunda Directiva de 11 de abril de 1967, ya venían haciéndolo. Por tanto, su implantación exige una acción clara a nivel comunitario, en el marco de las *excepciones culturales*.

Además, el legislador debería regular un régimen simplificado de IVA para artistas con un bajo volumen de operaciones. A ello está facultado el legislador español por la normativa comunitaria; la Sexta Directiva, 77/388/CEE, relativa a la armonización del IVA, incluía en su Título XV, “medidas de simplificación” para “evitar determinados fraudes o evasiones fiscales”. Así, el artículo 27 de la Sexta Directiva señalaba que el Consejo, “por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales...”. La posibilidad de simplificar el IVA sigue estando presente en la vigente Directiva 2006/112/CE, en cuya sección Uno del Capítulo II y, en concreto, en su art. 394, se señala que “los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 aplicaban medidas especiales con el fin de simplificar la recaudación del impuesto o evitar determinados fraudes o evasiones fiscales podrán mantenerlas a condición de que las hayan comunicado a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que las medidas de simplificación se ajusten al criterio establecido en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 395” . Además, Título XII de la Directiva 112/2007/CEE, en su artículo 281 dispone que los Estados miembros que encuentren dificultades para someter a las pequeñas empresas, por razón de sus actividades o de su estructura, al régimen normal del IVA, podrán, con los límites y las condiciones que ellos mismos establezcan, y previa consulta al Comité del IVA, aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de los cuotas impositivas, en

especial regímenes de estimación objetiva, siempre que esta simplificación no implique una bonificación de tales cuotas.

## **XI. El Pago de Impuestos con obras de arte.**

Los artículos 40 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por RD 939/2005, de 29 de julio, regula el *pago en especie* de ciertos impuestos con bienes del patrimonio histórico-artístico. A esta modalidad de pago pueden acudir ciertos artistas. No vamos a exponer con profundidad este régimen pero sí señalar algunas cuestiones que merecen un mejor tratamiento normativo.

En cuanto a la presentación de la solicitud, ésta puede tener lugar con la autoliquidación, lo que impide el inicio del período ejecutivo, y en dicho periodo ejecutivo p hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados o sobre los que se hubiese constituido garantía de cualquier naturaleza y no tendrá efectos suspensivos. El órgano de recaudación podrá suspender motivadamente las actuaciones de enajenación de los citados bienes hasta que sea dictado el acuerdo que ponga fin al procedimiento de pago en especie por el órgano competente.

A nuestro juicio, la solicitud de pago con obras de arte en período ejecutivo debería tener plenos efectos suspensivos. Y debería preverse expresamente en el Reglamento que se pueda presentar esta solicitud con una rectificación de autoliquidación o complementaria.

Con la solicitud hay que presentar el informe de interés de la aceptación del bien o el resguardo de haberlo pedido

Los anteriores artículos 29 y ss del Reglamento de Recaudación decían que si el bien no estaba valorado se paralizaría el procedimiento en tanto procediese dicha valoración. No obstante los efectos son iguales, puesto que si se ha pedido en período voluntario no se podrá iniciar el procedimiento de apremio, al menos mientras dure la valoración, que deberá efectuarse de acuerdo con el art. 9, 4 del Reglamento del patrimonio histórico del Estado.

Si no se han valorado los bienes, se inicia un período de valoración, ante la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. (art. 9, 4 del Reglamento del Patrimonio Histórico del Estado)

La ventaja de esta forma de pago es que se obtiene la suspensión del procedimiento, aunque se devengan intereses desde la finalización del período voluntario hasta la fecha de ingreso.

El plazo de duración máxima del procedimiento de aceptación de pago con la obra de arte de recortarse de los seis meses actuales a los tres que existían con anterioridad. Y debe contemplarse, además, un plazo preclusivo para valorar. Debería fijarse un plazo máximo y la consecuencia general, reconocida en la actual Ley General Tributaria, que transcurrido un plazo máximo, si hubiese suspensión del ingreso como es el caso, no se devengarían intereses a partir de ese plazo máximo. Además, una eventual negativa de la Administración de recaudación a aceptar esta modalidad de pago debería ser un acto plenamente recurrible, por ser un acto de gestión recaudatoria. Opinamos que procedería el recurso ordinario de alzada y la valoración de la Junta de Valoraciones sería recurrible ante el Director General de Bellas Artes. Parece lo lógico, ya que una valoración muy baja al artista contribuyente permite desistir de esta forma de pago; ¿por qué no va a tener posibilidad de revisar esta valoración?. Y debe aceptarse también la tasación pericial contradictoria, como lo admitió el TS en sentencia de 3 de abril de 2000.

El acuerdo de aceptación determina la obligación de poner los bienes a disposición en un período voluntario que se abre. Es curioso sin embargo, que el período con el párrafo previsto para el período ejecutivo lo cual no tiene sentido, porque ya se le penaliza con el interés.

Si la solicitud se presentó en apremio; continuará el procedimiento de apremio; el Reglamento debería aclarar cómo continúa; a nuestro juicio debería decir que continúa en la misma fase en que se encontraba cuando se presentó la solicitud.

A nuestro juicio, además, si el valor de la obra de arte excediese del importe de la deuda tributaria, el exceso debería devolverse como ingreso indebido que es.

También debe reconocerse expresamente, la posibilidad de desistir en cualquier momento de la propuesta de pago con la obra de arte, recuperando el bien y con la condición de pagar los intereses.

## XII. BIBLIOGRAFIA

ABASCAL, J., “Tratamiento Fiscal del Artista”, *Economías*, nº 51, cuatro trimestre, 2002.

ALMUDI CID, J., “La fiscalidad internacional de artistas y deportistas. Especial referencia al artículo 7 del MOCDE”, *Quincena Fiscal*, nº 13, 2005.

BREÑA CRUZ, F., “El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas: antecedentes, naturaleza, funciones”, en *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, Vol. I, IEF, Madrid, 1977.

CARBAJO GASCÓN, F., “El pulso en torno a la copia privada”, *Revista de Propiedad Intelectual*, 16 (2004).

CASADO OLLERO, G.: “De la imposición de producto al sistema de retención y fraccionamiento del pago en el I.R.P.F. La retención a cuenta”, *Civitas REDF*, nº. 21, 1978.

CENCERRADO MILLAN, E., “Consideraciones críticas a las exenciones del patrimonio empresarial de la persona física y de las participaciones en determinadas entidades”, *Quincena Fiscal*, nº 7, 1997.

CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario ( desde la perspectiva constitucional )*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

DE LA PEÑA VELASCO, G.; ”La deducción a forfait por gastos personales en el IRPF”, *Civitas, REDF*, nº 33, 1982.

ESCRIBANO LOPEZ, F., “Las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio” en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio* (Homenaje a Luis Mateo Rodríguez), Aranzadi, Pamplona, 1995.

FALCON Y TELLA, R., “El llamado *canon por derechos de autor (Copyright Levy)* o compensación equitativa por copia privada: naturaleza jurídica, reserva de ley y otros problemas de constitucionalidad”, I y II, *Quincena Fiscal*, núms. 15 y 17, 2006.

GARROTE FERNÁNDEZ-DÍEZ, I., *La reforma de la copia privada en la Ley de Propiedad Intelectual*, Comares, Granada, 2005.

MARÍN LÓPEZ, J.J., “Derecho de autor, copia privada y derecho de remuneración: la experiencia en Europa”, presentada a las *Jornadas de Derecho de Autor*, organizadas por la OMPI en Méjico en septiembre de 2005.

NÚÑEZ GRAÑON, M., “El régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. ¿ un impuesto alternativo ?”, *Revista Impuestos*, t. II, 1995.

PEDREIRA MENENDEZ, J., “La extinción de las deudas tributarias mediante la dación en pago”, *Revista de Estudios Financieros*, CEF, Madrid, nº 233-234, 2002.

ROZAS VALDES, J.A.; La compensación por derechos de autor: una aproximación , *Revista el Fisco* (electrónica), núm. 86, abril 2003.

SÁNCHEZ ARISTI, R. “La copia privada digital”, *Revista de Propiedad Intelectual*, 14, 2003.

SERRANO GÓMEZ, E., “La copia privada en la reforma de la Ley de Propiedad Intelectual”, *La Ley*, 30 mayo 1996.

SIMON ACOSTA, E., *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

VIDAL WAGNER, G., “Servicios deportivos y tipo aplicable en el IVA”, *Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento*, nº 16, 2006.