

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	1
CUESTIÓN PLANTEADA	1
CONTESTACIÓN	1

Núm. consulta V3156-14

ANTECEDENTES DE HECHO

El ayuntamiento consultante tiene que abonar a un ciudadano brasileño una factura por los derechos de autor correspondientes a la representación de una obra de teatro.

CUESTIÓN PLANTEADA

Sujeción al IVA y a retención a cuenta del IRPF del importe a satisfacer en concepto de derechos de autor.

RESPUESTA

Impuesto sobre el Valor Añadido:

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del día 29), establece que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Por otra parte, el mismo artículo 5 en su apartado dos establece que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

El concepto de prestación de servicios se recoge en el artículo 11 de la citada ley, señalando éste en su apartado uno que “a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”.

A efectos de determinar cuándo tales servicios deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992, concretamente, en los artículos 69, 70 y 72 de la misma, que regulan las reglas generales y especiales de localización de las prestaciones de servicios.

El artículo 69 de la Ley 37/1992 dispone la regla general de localización de servicios del siguiente modo:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2º. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.”.

Por lo que se refiere a las reglas especiales, el artículo 70 de la Ley del Impuesto establece en su apartado Uno.7º:

“Artículo 70. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

7º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores”.

De conformidad con los artículos expuestos anteriormente, los servicios relacionados con la representación de una obra de teatro en el territorio de aplicación del Impuesto se entenderán realizados en el mismo cuando el destinatario sea un empresario o profesional establecido en dicho territorio, o cuando el destinatario no sea empresario o profesional y se presten materialmente en el mismo.

Por lo tanto, en el caso objeto de consulta, el servicio se entiende prestado en todo caso en el territorio de aplicación del Impuesto, quedando por tanto sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, el artículo 20, apartado uno, número 26, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido preceptúa que estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: “Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores”.

Por su parte, el artículo 5 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (BOE del día 22), señala que se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica. En este sentido, por obra científica, literaria o artística debe entenderse cualquier producción relativa a las ciencias, la literatura o el arte en los términos definidos por el Diccionario de la Lengua Española.

De acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo referida a la aplicación a los artistas plásticos de lo dispuesto en el precepto citado, 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 cómics, así como sus ensayos y bocetos y las demás obras plásticas originales, sean o no aplicadas.

A su vez, de lo dispuesto en el artículo 11 del antedicho texto refundido, se deduce que tienen la consideración de autores, no solamente los creadores de obras originales, sino también quienes realizan obras derivadas o compuestas a partir de otras preexistentes, tales como traducciones, adaptaciones, revisiones, actualizaciones, anotaciones, compendios, resúmenes, extractos, arreglos musicales y cualesquiera otras transformaciones de obras científicas, literarias o artísticas en cuanto suponga una aportación personal y distinta de la obra preexistente.

El antecedente legislativo de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 26, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido anteriormente mencionado, lo constituye la disposición adicional tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual (BOE del día 17), que determinaba la exención de los servicios de cesión de ciertos derechos de los que constituyen el objeto de la mencionada Ley, referidos a las obras tangibles realizadas por determinados autores.

El artículo 1, apartado 21), de la Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 375 de 31.12.1991), que completaba el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modificaba, la Directiva 77/388/CEE, establecía lo siguiente:

“21) Se añade al artículo 28 el apartado siguiente:

3.bis. Hasta que el Consejo adopte la decisión que, en virtud del artículo 3 de la Directiva 89/465/CEE, debe resolver sobre la supresión de las excepciones transitorias previstas en el apartado 3, España podrá conceder la exención a las operaciones contempladas en el Anexo F, número 2, en lo que se refiere a los servicios prestados por los autores, así como a las operaciones previstas en el Anexo F, puntos 23 y 25”.

El artículo 376 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece lo siguiente:

“España podrá seguir eximiendo las prestaciones de servicios suministradas por los autores que figuran en el punto 2) de la parte B del Anexo X y a las operaciones que figuran en los puntos 11) y 12) de la parte B del Anexo X, en las condiciones que existían en dicho Estado miembro el 1 de enero de 1993”.

El precepto de la Directiva 2006/112/CE que se ha transcrito establece una cláusula de “stand still” conforme a la cual España puede seguir aplicando el régimen de exención aplicable a estas operaciones vigente el 1 de enero de 1993. No cabe, por tanto, una ampliación en el citado régimen de exenciones.

A partir de la normativa comunitaria citada, la Ley 37/1992, se limitó a incorporar en su artículo 20, apartado uno, número 26, el texto de la exención incluida anteriormente en la disposición adicional tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual.

Este mismo Centro Directivo ha venido considerando que la exención contenida en el artículo 20, apartado uno, número 26, de la Ley 37/1992, relativa a los prestados por los autores, instrumentados mediante la cesión de los derechos de autor, sólo era aplicable cuando aquellos se prestaban por personas físicas, no así cuando eran prestados por otro tipo de personas, como las personas jurídicas u otro tipo de entidades, ya que la propiedad intelectual sólo corresponde a los autores y, consecuentemente, los derechos derivados de

las mismas. Así, la exención debe limitarse exclusivamente a dicho ámbito; el de la actuación profesional de los citados autores, ya que el objetivo de dicha exención es el de fomentar la creación cultural, no así el tráfico mercantil derivado de la misma.

Teniendo en cuenta la obligación de mantenimiento del régimen de exención vigente a 1 de enero de 1993, debe señalarse que los servicios exentos son exclusivamente los que recibieran esta consideración a la citada fecha. Quedan excluidos de la exención, en consecuencia, los servicios prestados por entidades mercantiles.

Finalmente, cabe recordar que la citada exención no se extiende, en ningún caso, a las operaciones que tengan la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas/Impuesto sobre la Renta de No Residentes

El artículo 8.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), determina en su párrafo a) que son contribuyentes por este Impuesto las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

Por su parte, el artículo 9.1 de la misma ley establece lo siguiente:

“Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”.

Si en aplicación de alguno de los criterios señalados, el autor resultase ser residente fiscalmente en España y al mismo tiempo pudiera ser considerado residente en Brasil, de acuerdo con su legislación interna, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados. Este conflicto se resuelve por el artículo 4 del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974 y publicado en el BOE de 31 de diciembre de 1975, que se expresa en los siguientes términos:

“1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” designa cualquier persona que en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, su residencia, su sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

“2. Cuando, en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona física resulte residente de ambos Estados contratantes, el caso se resolverá según las siguientes reglas:

a) Esta persona será considerada residente del Estado contratante donde tenga una vivienda su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante con el que mantenga relaciones personales económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el Estado contratante en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante donde viva de manera habitual;

c) Si viviera de manera habitual en ambos Estados contratantes o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado contratante del que sea nacional;

d) Si fuera nacional de ambos Estados contratantes o no lo fuera de ninguno de ellos, las Autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. (...)”.

Una vez aclarado lo anterior, si el autor al que el ayuntamiento consultante tiene que pagarle los derechos correspondientes a la representación de su obra tuviera la condición de contribuyente por el IRPF, para determinar sobre su sometimiento a retención y el tipo aplicable se hace necesario proceder en primer lugar a la calificación de los rendimientos.

Los rendimientos correspondientes a la cesión de derechos de autor, en cuanto rendimientos de la propiedad intelectual, pueden tener para sus autores una doble calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que pueden considerarse rendimientos del trabajo o de actividades profesionales.

Respecto a la primera de las posibles calificaciones que pueden tener estos rendimientos, el apartado 2 del artículo 17 de la Ley 35/2006 incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente la consideración de rendimientos del trabajo, entre los que incorpora (párrafo d) “los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación”. Consideración que se complementa con lo dispuesto en el apartado 3:

“No obstante, cuando los rendimientos (...) supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas”.

Siguiendo con la transcripción normativa de preceptos que pueden determinar la calificación de estos rendimientos, el artículo 95.2.b).1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), considera rendimientos profesionales los obtenidos por “los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial”. Añadiendo además que “cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales”.

Conforme con estas calificaciones normativas, la remuneración que pueda percibir la consultante por la cesión del derecho a la explotación de su parte en las obras de las que es coautora tendrá la consideración de rendimientos del trabajo, salvo que la labor de autor se hubiera venido realizando en el ejercicio de una actividad económica (profesional), en cuyo caso la remuneración tendría la consideración de rendimientos de actividades profesionales.

En cualquiera de ambos supuestos (rendimientos del trabajo o de actividades profesionales) la cesionaria de los derechos estará obligada a efectuar la correspondiente retención, pues cabe entender que la remuneración por la cesión la satisface en el ejercicio de una actividad económica practicándose esta conforme a lo dispuesto en los artículos 80.1.4 (rendimientos del trabajo) o 95.1 (rendimientos de actividades profesionales) del Reglamento del Impuesto, cuyo contenido se transcribe a continuación:

- Artículo 80.1.4º. “El 15 por ciento (actualmente, año 2014, el 21 por ciento) para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación”.

- Artículo 95.1. “Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento (actualmente, año 2014, el 21 por ciento) sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento (actualmente, año 2014, el 9 por ciento) en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

(...)”.

En el supuesto de que el perceptor fuese residente fiscal en Brasil, será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en España por los rendimientos de fuente española que pudiera obtener. Dado que no se especifica en el escrito de consulta se considera que actúa sin mediación de establecimiento permanente.

El artículo 12 del Convenio Hispano-Brasileño establece:

“1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del:

a) 10 por 100 del importe bruto de los cánones provenientes del uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión, cuando sean producidos por un residente de uno de los Estados contratantes);

b) 15 por 100 en todos los demás casos.

3. El término “cánones” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión), de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Los cánones se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una entidad local o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones sea o no residente de un Estado

contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente al cual está vinculada la prestación por la que se pagan los cánones y este establecimiento soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado contratante donde esté el establecimiento permanente.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los cánones, residente en un Estado contratante, tiene, en el otro Estado contratante del cual proceden los cánones, un establecimiento permanente con el cual el derecho o propiedad por el que se pagan los cánones esté vinculado efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

6. Cuando, debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de los cánones o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio”.

Por lo tanto, conforme al párrafo tercero de dicho artículo los pagos por derechos de autor por obras de teatro se consideran incluidos dentro del concepto de canon y quedarán sometidos a las disposiciones del artículo 12 del Convenio Hispano-Brasileño.

Dicho precepto prevé una tributación compartida, entre el país de residencia del beneficiario de la renta y el país de origen o fuente de la misma. Por lo que respecta a la tributación en el Estado de la fuente, en este caso España, tributa a un tipo máximo del 10 por 100 recogido en el Convenio.

Dado que el Convenio Hispano-Brasileño permite a España el gravamen de la renta, este gravamen se realizará de conformidad con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), que considera rendimientos obtenidos en territorio español en su artículo 13.1 f) 3:

“Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

-Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

(...)”.

De acuerdo con lo anterior, dicha renta procedente del canon estará sujeta a imposición por el IRNR en España, y por lo tanto sujeta a retención, de acuerdo con el artículo 31.2 del citado texto refundido, donde se establece lo siguiente: “Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44.

Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente.

(...)”.

Dicha retención será del 10 por 100 conforme al artículo 12.2.a) del Convenio Hispano-Brasileño.

Lo que comunico a ustedes con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).

Fuente: <http://petete.meh.es>