

Consulta n.º 6742 de 26 de septiembre de 2014, de la Hacienda Foral de Bizkaia  
LA LEY 2489/2014

### Cuestión

*La consultante es una sociedad limitada que se dedica a la producción, venta y exhibición de espectáculos teatrales dirigidos tanto al público infantil y juvenil como al público en general. Sus clientes son, principalmente, Administraciones Públicas (Ayuntamientos) y colegios, si bien, en ocasiones, también factura a otras sociedades mercantiles que intervienen en la distribución de sus espectáculos, o actúa ella como promotora directa de los eventos (facturando a los asistentes). Para la exhibición de los espectáculos que organiza, debe contratar los servicios de empresas auxiliares (tales como el alquiler de la sala y de los materiales, acomodación, taquilla, montaje, carga y descarga, publicidad, derechos de autor, suministros, peritajes, limpieza, etc.). En determinados supuestos, las entradas de los niños, y/o jóvenes, y las de los adultos tienen precios diferentes.*

*Desea conocer:*

- 1) Si las actividades de representación teatral dirigidas al público infantil y juvenil tienen la consideración de servicios de protección de la infancia y juventud a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.*
- 2) El tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los citados servicios de representación teatral que presta a los Ayuntamientos, colegios, sociedades mercantiles, y otras Administraciones Públicas.*
- 3) El tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios que prestan a las entidades que intermedian en la comercialización de sus espectáculos actuando en nombre propio, y el tipo correspondiente a los servicios que estos intermediarios presta a los Ayuntamientos, colegios, sociedades mercantiles, y otras Administraciones Públicas contratantes.*
- 4) El tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la venta de las entradas por parte de los organizadores de los espectáculos (Ayuntamientos, colegios, sociedades mercantiles, y otras Administraciones Públicas contratantes), y si el mismo varía en función de que las entradas de los niños y/o de los jóvenes tengan distinto precio, o no.*
- 5) El tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los servicios auxiliares necesarios para la exhibición del espectáculo, contratados con terceros (alquiler de la sala y de los materiales, acomodación, taquilla, montaje, carga y descarga, publicidad, SGAE, suministros, peritajes, limpieza, etc.). En particular, si dichos servicios auxiliares contratados con terceros pueden beneficiarse de la aplicación del tipo reducido del 10% previsto para los servicios de asistencia social.*

### Solución

Con respecto al conjunto de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre (LA LEY 6020/1994), del Impuesto sobre el valor Añadido (NFIVA), cuyo artículo 4 dispone que: *"Uno. 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. (...)".*

A lo que el artículo 5 de la misma NFIVA añade que: *"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...) Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. (...)".*

De donde se deduce que las operaciones que realiza la sociedad consultante, de producción, venta y exhibición de espectáculos teatrales, se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, el artículo 20.Uno.8 y Tres de la NFIVA establece que: *"Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 8. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social: a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de 25 años de edad. (...) La exención comprende la prestación de servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos. (...) Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos: 1. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. 2. Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta. 3. Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8. y 13. de este artículo. Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine. La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Norma Foral, fundamentan la exención".*

A este respecto, se entiende por asistencia social el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el sector público o por entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizativos a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de

determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.), u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social.

Esta Dirección General ha venido entendiendo que los servicios de ocio y de animación de fiestas y eventos de carácter infantil, consistentes en la realización de representaciones teatrales, musicales y de cuenta cuentos, pueden ser calificados como servicios de protección de la infancia y de la juventud, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.8 a) de la NFIVA, arriba transcrito, con independencia de a quién se facturen, particularmente, teniendo en cuenta que dicho precepto permite otorgar esta consideración (de servicios de protección de la infancia de la juventud) a actividades análogas a las expresamente mencionadas en él (entre las que se incluye la formación de niños y jóvenes, la custodia y atención a niños, o la realización de cursos, excursiones, campamentos y viajes infantiles y juveniles).

La aplicación de esta exención del artículo 20.Uno.8 de la NFIVA requiere que los servicios de asistencia social sean prestados por entidades de derecho público, o por entidades o establecimientos privados de carácter social. Conforme a lo indicado en el apartado Tres del artículo 20 de la NFIVA, se consideran entidades o establecimientos privados de carácter social aquéllos que carezcan de finalidad lucrativa, dediquen los beneficios que obtengan al desarrollo de actividades exentas de igual naturaleza, y cuyos cargos de presidente, patrono o representante legal sean gratuitos y no tengan interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta. Adicionalmente, se requiere que los socios de las entidades de que se trate y sus cónyuges o parientes hasta el segundo grado no sean los destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gocen de condiciones especiales, si bien este requisito no resulta exigible a los servicios a que se refiere el artículo 20.Uno.8 de la NFIVA.

Para gozar de esta exención, tradicionalmente se venía exigiendo que las entidades privadas de carácter social solicitaran el reconocimiento de su condición de tales. Sin embargo, el Decreto Foral Normativo 1/2013, de 22 de enero (LA LEY 618/2013) (BOB de 28 de enero de 2013) dio nueva redacción al apartado Tres del artículo 20 de la NFIVA, arriba transcrito, con efectos desde el 1 de enero de 2013. De modo que, a partir de esa fecha, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos establecidos en el citado artículo 20 Tres de la NFIVA se aplican directamente, al margen de que la entidad de que se trate haya sido, o no, calificada como tal por la Administración tributaria.

Según los datos aportados, la compareciente no tiene la consideración de entidad privada de carácter social, por lo que los servicios que presta no pueden acogerse a la exención del artículo 20.Uno.8º de la NFIVA.

Aclarado lo anterior, en lo que se refiere al tipo de gravamen correspondiente a los citados servicios, el artículo 90 de la NFIVA, en su redacción vigente desde el pasado 1 de septiembre de 2012 (dada mediante el Decreto Foral Normativo 5/2012, de 4 de septiembre (LA LEY 15168/2012)), determina que: *"Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por 100, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente. (...)".*

En lo que respecta a la cuestión planteada, el artículo 91.Uno.2.7º de la NFIVA, también en su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2012, regula que: *"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por 100 a las operaciones siguientes: (...) 2. Las prestaciones de servicios siguientes: (...) 7º Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta Norma Foral cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo. (...)".*

Consecuentemente, el tipo reducido del 10 por 100 previsto en el artículo 91.Uno.2.7º de la NFIVA (del 8 por 100 hasta el 31 de agosto de 2012), resulta aplicable a los servicios de asistencia social recogidos en el artículo

20.Uno.8 de la misma NFIVA que no sean prestados por entidades privadas de carácter social.

Como ya se ha indicado más arriba, esta Dirección General entiende que los servicios de ocio infantil consistentes en la realización de representaciones teatrales, musicales y de cuenta cuentos, pueden ser calificados como servicios de protección de la infancia y de la juventud, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.8 a) de la NFIVA, atendiendo, especialmente, a su carácter formativo, con independencia de a quién se facturen.

Por todo ello, esta Dirección General considera que tributan al tipo reducido del 10 por 100 previsto en el artículo 91.Uno.2.7º de la NFIVA los servicios de producción, venta y ejecución de espectáculos y talleres teatrales específicamente dirigidos al público infantil y juvenil (menores de 25 años) que presta la entidad consultante, con independencia de a quién los facture. Es decir, con independencia de que los facture a los Ayuntamientos, colegios, sociedades mercantiles, o Administraciones Públicas contratantes, a otras entidades que actúen como intermediarias, o directamente al público que asiste a las representaciones. A este respecto, procede indicar que la aplicación del tipo reducido objeto de consulta viene dada, fundamentalmente, por el carácter formativo y asistencial de los servicios en cuestión, de modo que no se encuentra condicionada por el hecho de que el precio de las entradas sea, o no, el mismo para los niños y/o jóvenes y para los adultos.

Adicionalmente, este mismo tipo reducido se aplica a los servicios de igual naturaleza prestados por los intermediarios que intervienen en la comercialización de las representaciones teatrales actuando en nombre propio, y a los servicios que facturan los organizadores de los espectáculos (a la venta de las entradas), salvo que los mismos se encuentren exentos de conformidad con lo establecido en los números 8 o 14 del artículo 20.Uno de la NFIVA, en relación con el apartado Tres del mismo precepto. El número 8 del artículo 20.Uno de la NFIVA ha sido transcrito más arriba, mientras que en el número 14 del mismo precepto se indica que: *"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 14. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social: (...) c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas. (...)".*

A todos estos efectos, de participación de intermediarios que actúan en nombre propio, debe tenerse en cuenta lo indicado en el artículo 11 de la NFIVA, según el que: *"Uno. 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 Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Dos. En particular se considerarán prestaciones de servicios: (...) 15. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios. (...)".*

De donde se deduce que, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, las operaciones de mediación, agencia o comisión, reciben distinto tratamiento, en función de si el mediador actúa frente al destinatario en nombre propio, o en nombre ajeno. En este ámbito, debe tenerse en cuenta que el destinatario de una operación es quien ocupa la posición de acreedor en la relación jurídica en la que el empresario o profesional que debe realizar dicha operación ostenta la condición de deudor, y en la que la entrega de bienes o la prestación de servicios de que se trate constituye la prestación. Mientras que por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta al deber de realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correlativo poder (derecho de crédito) para pretender y exigir la prestación.

De modo que, cuando se intermedia en la adquisición (lo que ocurre en los supuestos en los que el destinatario de

la mediación es el adquirente), o en la prestación (cuando la mediación se realiza en favor del prestador) de servicios, debe concretarse si el intermediario actúa en nombre propio, o si lo hace en nombre ajeno. Si actúa en nombre propio, se producen dos prestaciones de servicios de igual naturaleza en cadena: a) un primer servicio del proveedor al intermediario; y b) un segundo servicio, de la misma naturaleza, efectuado por este intermediario en beneficio del cliente final.

Finalmente, debe indicarse que tributan al tipo general del Impuesto, del 21 por 100 desde el 1 de septiembre de 2012, los servicios de producción, venta y exhibición de espectáculos teatrales prestados por la entidad consultante, cuando las representaciones de que se trate no estén objetiva y específicamente dirigidas al público infantil y juvenil (constituido por personas menores de 25 años, al ser ésta la edad límite fijada en el artículo 20.Uno.8 a) de la NFIVA para los servicios de protección de la infancia y de la juventud), sino al público en general.

La determinación de cuándo una representación teatral se encuentra objetiva y específicamente dirigida al público infantil y/o juvenil es una cuestión de hecho que deberá poder ser acreditada por la entidad consultante ante los órganos encargados de la aplicación de los tributos (de inspección y de gestión), a quienes competará valorar las evidencias que, en su caso, puedan aportarse, atendiendo, entre otros aspectos, al contenido y a la temática de las obras, y a las condiciones en las que se exhiban, y teniendo en cuenta, en especial, que la aplicación del tipo reducido del 10 por 100 a los servicios objeto de consulta se encuentra basada, en buena medida, en el carácter formativo de las representaciones teatrales.

De otra parte, en lo que se refiere a los servicios auxiliares necesarios para la exhibición de los espectáculos, que la consultante subcontrata con terceros, debe indicarse que los mismos deberán tributar al tipo que les corresponda, individualmente considerados, con independencia de cuál sea la tributación de las prestaciones que realice la compareciente, en parte, empleando dichos servicios.

Tal y como se ha indicado más arriba, las prestaciones que contrata la entidad consultante con terceros consisten, fundamentalmente, en el alquiler de las salas y de los materiales, en la acomodación del público, en la atención de la taquilla, en el montaje, carga y descarga de los materiales, en la publicidad del evento, en la adquisición de los derechos de autor, en los suministros de energía, en peritajes, en la limpieza, etc. Ninguna de estas prestaciones tienen la consideración, en sí mismas, de servicios de asistencia social (de protección de la infancia y de la juventud), por lo que no pueden acogerse al tipo reducido del artículo 91.Uno.2.7º de la NFIVA.

Todo ello, sin perjuicio de que algunas de estas prestaciones pueden acogerse a otros beneficios fiscales, como ocurre con los servicios consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual efectuada por los autores, personas físicas, de obras teatrales, etc., los cuales se encuentran exentos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno. 26º de la NFIVA, según el cual: *"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 26. Los servicios profesionales, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores"*.

A la vista de sus antecedentes legislativos, la exención contenida en este artículo 20.Uno.26 de la NFIVA sólo se aplica cuando los servicios en cuestión son prestados por los autores personas físicas, pero no cuando se llevan a cabo por personas jurídicas, u otro tipo de entidades (entre las que se incluyen las entidades de gestión de derechos de autor que actúan en nombre propio).

