

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0311-20
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	11/02/2020
NORMATIVA	Ley 37/1992. RIRPF.
DESCRIPCION-HECHOS	El ayuntamiento consultante ha recibido una factura correspondiente a un concierto de un grupo musical, factura que no ha sido emitida por el grupo, sino por un agente comercial.
CUESTION-PLANTEADA	Tributación en el IVA y en el IRPF (retención).
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Impuesto sobre el Valor Añadido</p> <p>El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:</p> <p>"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo (...)." En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, 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.</p> <p>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."</p> <p>En consecuencia, el agente comercial al que se refiere la consulta, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso. Por tanto, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.</p> <p>El artículo 11. Dos.15º de la Ley 37/1992, señala:</p> <p>"Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:</p> <p>15º. 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."</p> <p>De este modo, sería posible tanto que el agente comercial prestara un servicio de mediación al grupo musical, actuando en nombre y por cuenta de éste o bien que actuara en nombre propio, entendiéndose en este caso que el agente comercial ha recibido y prestado al ayuntamiento, por sí mismo, el correspondiente servicio. De la información aportada en el escrito de consulta parece desprenderse que nos encontramos en el segundo escenario, y que la factura es emitida por el agente comercial en nombre propio, por lo que, de ser así, en este caso se entenderá que el grupo musical ha prestado un servicio al agente comercial, y éste prestará el mismo servicio al ayuntamiento.</p> <p>Por otro lado, en relación con la obligación de expedir factura, el artículo 164.Uno 3º de la Ley del Impuesto señala que: "Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos</p>

pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

(...)

3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

(...).”.

Así pues, el agente comercial al que se refiere el escrito de consulta, cuando actúe en nombre y por cuenta propia deberá expedir una factura al ayuntamiento consultante por los servicios que le presta. En este sentido, el desarrollo reglamentario de la obligación de expedir y entregar factura se contiene en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

Por otra parte, respecto al tipo impositivo aplicable a los servicios prestados, el artículo 90, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo 91 siguiente.

El artículo 91, apartado Uno.2, número 13º de la mencionada Ley, en su actual redacción dada por el artículo segundo del Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía (BOE de 29 de diciembre), que entró en vigor el 1 de enero de 2019, dispone que:

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)

13º. Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.”.

De esta forma, se recupera la aplicación del tipo reducido a este tipo de servicios que pasaron a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento a partir del 1 de septiembre de 2012 con la modificación introducida por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE del 14 de julio).

Para la aplicación de esta norma a los servicios prestados por artistas, es de destacar que la normativa del Impuesto no ofrece una definición específica del concepto de “artista” por lo que para su delimitación habrá que estar a lo regulado en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, que dispone lo siguiente:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.”.

Según el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil “las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.”.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 12 de la LGT dispone que “en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”.

En este sentido, el Diccionario de la Real Academia Española define al artista como:

“A efectos laborales, persona contratada por un empresario para desarrollar una actividad artística en el espectáculo organizado por este a cambio de una remuneración. La jornada del artista comprende la prestación efectiva de la actividad ante el público y el tiempo de ensayo o de grabación.”.

El mismo diccionario define al director como:

“Persona que ejerce la alta dirección en una organización o institución, pública o privada”.

Por otra parte, como se ha señalado la aplicación del tipo reducido exige también que los servicios sean prestados a productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

A tales efectos, según reiterada doctrina de este Centro directivo, tiene la consideración de organizador de una obra teatral o musical la persona o entidad que lleve a cabo la ordenación de los medios materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de que la obra teatral o musical se represente.

En particular, cuando realicen la actividad a que se refiere el párrafo anterior, pueden tener la condición de organizadores de obras teatrales o musicales las entidades públicas (Estado, Comunidades Autónomas, Diputaciones, Ayuntamientos); asociaciones de diversa naturaleza (culturales, de vecinos, de padres de alumnos); colegios públicos o privados; sindicatos, comités de empresa o partidos políticos; empresas dedicadas habitualmente a la organización de tales obras (empresarios teatrales, propietarios de "pubs" o salas de fiesta; agentes artísticos, representantes y promotores, cuando asuman la organización de las obras no limitándose a la actividad de mediación); empresas que tienen otro objeto social pero que ocasionalmente organizan la representación de obras teatrales o musicales, cualquiera que sea la finalidad de dicha actividad (Cajas de Ahorro, empresas comerciales o industriales).

Asimismo, para la determinación del tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido se considerarán:

1º. Obras teatrales: Las obras dramáticas, dramático-musicales, coreográficas, pantomímicas y literarias en cuanto sean objeto de recitación o adaptación para la escena.

2º. Obras musicales: Las que se expresan mediante una combinación de sonidos a la que puede unirse o no un texto literario.

A los efectos de la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a los servicios prestados por las personas físicas referidas a organizadores de obras teatrales o musicales, no tiene trascendencia el lugar donde se produzca su actuación (parques, plazas, colegios, salas de fiestas, casas de la cultura, pubs, teatros u otros locales), el procedimiento establecido para la determinación del importe de la contraprestación por los servicios ("cachet" fijo o porcentajes en la recaudación por taquilla), ni la finalidad específica perseguida por el organizador de la obra (organización de fiestas populares u otros actos lúdicos de carácter gratuito para los espectadores de las mismas, organización de la actividad con fines lucrativos).

En consecuencia, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo del 10 por ciento, los servicios prestados por personas físicas en el desarrollo de su actividad como cantante o perteneciente a un grupo musical, siempre y cuando se cumplan los requisitos anteriores. En concreto, cuando los citados servicios artísticos se entiendan referidos a una obra teatral o musical en los términos expuestos y se presten al organizador de la misma.

En otro caso, los servicios objeto de consulta tributarían al tipo impositivo general del impuesto del 21 por ciento.

Según se deduce del escrito de consulta, el agente comercial actúa en nombre y por cuenta propia facturando los correspondientes servicios al ayuntamiento consultante. En este sentido, es doctrina de este Centro directivo, manifestada en la contestación vinculante de 9 de septiembre de 2010, consulta número V1957-10, que:

“Cuando el consultante factura a un intermediario, éste último asume la gestión y organización de la función, no limitándose únicamente a realizar una operación de simple intermediación para la prestación de los servicios del consultante al promotor de la función.

En estas circunstancias, este intermediario tendrá la consideración de organizador de la obra teatral y, en consecuencia, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 8 por ciento los servicios prestados por el consultante, persona física, al organizador de las obras teatrales a que se refiere el escrito de consulta.

No obstante lo anterior, si el intermediario realizara únicamente una actividad de mediación, limitándose únicamente a la contratación de actores, cuyos servicios posteriormente factura al promotor organizador de la función teatral, dicho servicio de mediación tributaría al tipo impositivo del 18 por ciento.”.

En consecuencia, este Centro directivo le informa de que los servicios prestados al ayuntamiento por el agente comercial que intermedia en nombre propio en la operación tributan al tipo impositivo general del 21 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En primer lugar, procede indicar que la facturación vendrá determinada por la contratación realizada por el ayuntamiento para la actuación del grupo musical. Dicho esto, por lo que se refiere al IRPF, nos encontramos ante una prestación de servicios (la actuación del grupo musical) realizada en el ámbito de una actividad económica, prestación efectuada para el ayuntamiento conforme a la relación contractual que se establece entre el propio ayuntamiento y el prestador del servicio, que bien pudiera ser el propio grupo musical o el agente comercial si fuera este el obligado a la prestación del servicio consistente en la actuación del grupo musical.

Por tanto, y entendiendo también que el grupo musical constituye una entidad en régimen de atribución de rentas, la facturación correspondiente a la prestación del servicio consistente en la actuación de aquel tiene, a efectos de este impuesto, la calificación de rendimientos de actividad económica, calificación que nos lleva —respecto al sometimiento a retención— al 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) que en su artículo 95.1 somete a retención los rendimientos de actividades profesionales y en el apartado 2 del mismo artículo califica como tales, en general, “los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre”. En este punto, procede señalar que las actividades relacionadas con la música (cantantes e intérpretes de instrumentos musicales entre otras) se encuentran recogidas en la agrupación 03 de la mencionada Sección Tercera.

Siguiendo con el razonamiento anterior, y a efectos de determinar la tributación en el IRPF, la inclusión de la actividad en la Sección Tercera comporta que la calificación que procede aplicar a los honorarios a satisfacer por el ayuntamiento (al obligado a la prestación del servicio contratado: el grupo o el agente) por la actuación musical es la de rendimientos de actividades profesionales, lo que conlleva su sometimiento a retención, pues se trata de rentas sujetas a esta modalidad de pagos a cuenta, en cuanto sean satisfechas por un obligado a retener o ingresar a cuenta —así resulta de lo dispuesto en los artículos 75 y 76 del Reglamento del Impuesto—, practicándose aquella según lo dispuesto en el apartado 1 del ya citado artículo 95, a saber:

“Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 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.

(...).

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto”.

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