

NUM-CONSULTA

V0324-18

ORGANO

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA

08/02/2018

NORMATIVA

Ley 35/2006, art. 101

Ley 37/1992, art. 4

ANTECEDENTES DE HECHO

El consultante participó como actor en la grabación de un anuncio publicitario percibiendo por ello unos rendimientos en el marco de un contrato laboral de duración determinada. Además, la productora va a pagarle una cantidad por derechos de imagen.

CUESTION-PLANTEADA

- Retención aplicable sobre el importe correspondiente a los derechos de imagen.
- Sujeción al IVA.

CONTESTACION-COMPLETA

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El artículo 101.10 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), dispone que "el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el 24 por ciento. El porcentaje de ingreso a cuenta en el supuesto previsto en el artículo 92.8 de esta Ley será del 19 por ciento".

A su vez, el artículo 101.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), determina que "la retención a practicar sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 24 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos".

Por tanto, respecto a la retención aplicable sobre los rendimientos adicionales obtenidos por el consultante como participante en un anuncio publicitario, al corresponderse estos rendimientos adicionales con la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, la misma se practicará conforme a lo dispuesto en los preceptos transcritos: 24 por ciento sobre los rendimientos íntegros que se satisfagan.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- El consultante es un actor que ha rodado un anuncio con una productora.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se consulta sobre la sujeción de sus servicios profesionales o si los mismos no estarán sujetos al prestarse en el marco de una relación laboral.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), estarán sujetas al citado tributo 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 su parte, el artículo 5, apartado Uno, letra a) de dicha Ley señala que se reputan empresarios o profesionales, las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales que se definen en el apartado Dos, que dispone que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción material 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.

Asimismo, el artículo 11, apartado dos 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, en particular, se considera prestación de servicios “el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.”

Lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5º de su Ley reguladora dispone que no estarán sujetos “los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.”

Tercero.- Desde el punto de vista del derecho de la Unión, el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que “serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.”

Por su parte, el artículo 10 de la mencionada directiva dispone que “la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.”

El requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal) se ha pronunciado en diversas ocasiones, entre otras, en la sentencia de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85 y en la de 25 de julio de 1991, Asunto 202/90.

En este último pronunciamiento, analizó la sujeción al Impuesto de los servicios prestados por los recaudadores municipales a favor del Ayuntamiento de Sevilla, manifestando que, si bien en su actuación, dichas personas mantenían lazos evidentes con el Ente territorial a quien prestan sus servicios, fundamentadas en la impartición por éste de instrucciones o el ejercicio de un control disciplinario, tales circunstancias no eran suficientes para considerar una relación de dependencia empleador-empleado que implicara la no sujeción de los servicios de recaudación prestados.

Los hechos decisivos, siguiendo el razonamiento de esta sentencia, son que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no sólo del premio de cobranza que le abona el Ayuntamiento de Sevilla en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios, restando peso o dejando en un plano más residual la posible responsabilidad derivada de la actividad, que parece recae en el Ayuntamiento.

En el mismo sentido, de la sentencia del Tribunal de 12 de noviembre de 2009, Asunto C154/08, se concluye que los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores españoles deben estar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE, toda vez que tales registradores-liquidadores actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en el artículo 9, apartado 1, de la mencionada Directiva. Esto es así en la medida en que no presentan las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente a que se refiere el artículo 10 de la Directiva y, en tal supuesto, no sujetos al Impuesto.

Por consiguiente, la determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Concretamente, en relación con las condiciones laborales, debe entenderse que no existe subordinación cuando el profesional se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad. Por tanto, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido requiere la intervención del profesional en el ejercicio de la actividad a través de

la ordenación de medios propios. En la medida en que los medios principales a través de los cuales realice su actividad sean titularidad de la sociedad, cabe concluir la exclusión del profesional del ámbito de aplicación del Impuesto.

Quinto.- En consecuencia con todo lo anteriormente expuesto, la calificación como actividad ejercida con carácter independiente a los efectos de su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido exige sopesar los indicios relativos a las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad a que se han hecho referencia en el apartado cuarto anterior.

En supuestos, como el que es objeto de consulta, de servicios donde el factor humano constituye un medio de producción relevante (servicios "intuitu personae") y en los que, por tanto, no es siempre fácil diferenciar si los medios de producción residen fundamentalmente en sede de la sociedad (medios materiales como los equipos informáticos, bases de datos y personales como personal administrativo y de apoyo) o en el profesional (capacitación, conocimiento, prestigio profesional), habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias que se señalan a continuación para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica.

De esta forma, la referida relación se debe calificar como laboral, si en función de las condiciones acordadas entre el actor profesional y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad y es la sociedad la que responde frente a terceros la responsabilidad del proyecto; en estas condiciones, los servicios prestados por el actor consultante a la sociedad estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 5º de la Ley 37/1992. En particular, en el ámbito artístico es preciso señalar la regulación del contrato laboral especial para artistas en espectáculos públicos aprobado por Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto.

En caso contrario, es decir, si en función de las condiciones acordadas entre el profesional y la sociedad resulta que el profesional no queda sometido a los criterios organizativos de aquélla y responde frente a terceros de su trabajo, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el actor a la sociedad residente en el territorio de aplicación del Impuesto estarían sujetas al citado tributo.

De la información aportada parece deducirse que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de la promotora y presta sus servicios en régimen laboral, por lo que, en tal caso, su actividad estaría no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo que comunico a usted 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>