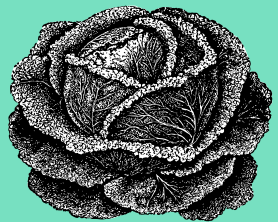


la cultivada

EL ESTATUTO FISCAL DEL ARTISTA



M.ª LUISA GONZÁLEZ CUÉLLAR SERRANO

EL ESTATUTO FISCAL DEL ARTISTA

1. EL ESTATUTO FISCAL DEL ARTISTA COMO RESPUESTA A LAS PECULIARIDADES DEL SECTOR CULTURAL

Normalmente la política de incentivo fiscal a los artistas se basa en el convencimiento por parte de los poderes públicos de que la cultura cumple una función social que no puede dejarse al arbitrio de los mercados, a la vez que representa un sector de las economías nacionales muy importante¹. La legitimidad de la intervención pública en este sector ha sido resaltada en varias ocasiones por organismos internacionales, como la UNESCO, que en su Convención sobre «La Protección y la promoción de la diversidad de las expresiones culturales», firmado en París en 2005, insiste en el impacto nuclear que tiene la cultura en el desarrollo económico y social de los países; o la Unión Europea, que ha reflejado su voluntad de proteger fiscalmente las diversas facetas de la cultura en varios documentos como «Financing the Arts and Culture in the European Union» y «La situation des professionnels de la création artistique en Europe»².

Pero, junto a los motivos sociales y económicos que aconsejan apoyar la cultura desde la perspectiva de la financiación pública, el sector artístico posee peculiaridades intrínsecas que obligan a modular su fiscalidad con el objetivo de que se tribute de acuerdo con la

1. En este sentido, Albi Ibáñez señala los diversos motivos que respaldan una intervención pública en la cultura, como las razones de equidad en el acceso a la cultura, de corrección de fallos del mercado, las propias características del bien cultural o las externalidades que genera (Albi Ibáñez, E., Economía de las artes y política cultural, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003).
2. «Financing the Arts and Culture in the European Union» (Policy Department Structural and Cohesion Policies, Parlamento europeo, noviembre de 2006); «La situation des professionnels de la création artistique en Europe» (Policy Department Structural and Cohesion Policies, agosto de 2006).

capacidad económica. Es conveniente recalcar que la toma en consideración por parte de la normativa fiscal de las especialidades de la actividad artística es una obligación derivada del cumplimiento del principio de capacidad económica que debe garantizar una tributación por cada contribuyente de acuerdo con las especialidades que incidan en su nivel de renta. Teniendo en cuenta alguna de estas peculiaridades, el Parlamento Europeo propuso en 2003 en un informe sobre las industrias culturales³, la creación de un status propio para los artistas a través, o bien de una Directiva europea, o, al menos, de una resolución del propio Parlamento que recogiera unas medidas básicas de protección de los artistas. La Directiva no ha llegado a realizarse, sobre todo debido a las diferentes medidas existentes entre los países miembros. El Parlamento europeo ha llegado a invitar a la Comisión a adoptar una «Carta europea sobre la actividad de creación artística y sus condiciones de ejercicio», aunque todavía no existe pronunciamiento a este respecto⁴.

En España sí se ha elaborado un Estatuto del artista, cuyo informe elaborado por la Subcomisión encargada de dicha tarea aprobó por unanimidad el Pleno del Congreso de los Diputados el 6 de septiembre de 2018. La trascendencia del Estatuto del artista reside en que, por primera vez, fundamenta las medidas relativas a los artistas en las especificidades del mundo cultural, trasladando así a la sociedad que la aprobación de una regulación concreta para este sector no se basa en criterios de conveniencia social, política o económica, sino que responde a criterios de justicia tributaria. Si los artistas presentan peculiaridades que modulan su capacidad económica, resultado obligado que la fiscalidad se formule en atención a estas especialidades. Desde esta perspectiva, el Estatuto del artista recoge

3. «Informe sobre industrias culturales», de 14 de julio de 2003 (2002/2127(INI)).

4. «Proyecto de Informe sobre el estatuto social de los artistas», de 20 de marzo de 2007 (2006/2249 (INI)).

medidas que eliminan las penalizaciones fiscales que sufre el sector artístico por encontrarse gravado por un régimen fiscal que no tiene en cuenta sus particularidades. Es importante recalcar que no se trata de beneficios fiscales, derogables en consecuencia si en algún momento se considera no protegible especialmente la cultura, sino en características del sector que modulan su capacidad económica. En realidad, y aunque el presente trabajo se centra en la fiscalidad de los artistas, es importante señalar que estas características deben incidir en otros dos ámbitos normativos: sus condiciones de trabajo y su cotización a la seguridad social.

Las peculiaridades intrínsecas de los artistas que inciden en su capacidad económica son homogéneas a todos los miembros del sector, por lo que se cumplen los requisitos exigidos para otorgar a los profesionales artísticos un Estatuto fiscal propio, esto es una serie de medidas tributarias comunes a todos ellos: a) disponer de una analogía fuerte que le permita identificar claramente sus particularidad en cada impuesto; b) separar la fiscalidad como miembro de ese colectivo de su fiscalidad personal⁵.

Estas características propias del sector cultural son llamadas por el Estatuto «especificidad del trabajo de creadores, artistas y profesionales de la cultura». Así lo expresa el Informe en su Consideración general 11:

Los artistas, creadores y trabajadores culturales viven una realidad laboral intrínsecamente distinta a la de otros colectivos, y es de justicia que la sociedad lo reconozca y lo tenga en cuenta a la hora de legislar. Ocurre con otros colectivos y en ningún caso se trata de privilegiarlos, sino de reconocer las especiales circunstancias en las que se desarrolla su tarea.

5. Lara Pérez, A. de, «Los impuestos y la cultura: una aproximación a la fiscalidad que recae sobre el autor», VII Encuentro de Economía Pública: hacienda pública y recursos humanos, 2000, p. 2.

Dichas peculiaridades son resumidas por el Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía por su «intermitencia, heterogeneidad e inestabilidad mucho más acusada que en otros sectores». En mi opinión, pueden ser concretadas en las siguientes:

- Corta duración de los empleos.
- Irregularidad de las rentas.
- Asunción de gastos propios de la actividad incluso aunque se desarrolle a través de una relación laboral.
- Especificidad de las rentas derivadas de derechos de autor.
- Desigualdad de género.
- Carácter personalísimo de la actividad.
- Alto nivel de movilidad internacional.

En atención a estas características de la actividad artística, el Estatuto del artista marca una hoja de ruta, que debe concretarse en medidas concretas y en gasto público:

1. Corrección del aumento de la progresividad por la irregularidad temporal de las rentas.
2. Tipos de retención específicos que tengan en cuenta la irregularidad de la renta y su escaso importe.
3. Carácter deducible de los gastos necesarios para la actividad artística.
4. Gravamen específico de los derechos de autor.
5. Gravamen reducido del IVA.

Junto a estos ámbitos fiscales, las peculiaridades existentes en el sector artístico aconsejarían que el legislador incorporase medidas fiscales concretas en otros tres aspectos: a) El establecimiento de reglas objetivas de validez de la sociedad de artistas; b) la fijación de reglas de determinación de la residencia habitual y la total elimina-

ción de la doble imposición derivada de la movilidad (tanto para el residente que obtiene rentas en el extranjero como para el no residente); y c) La gestión de la propia obra por el artista y la sucesión del legado artístico.

A partir de la aprobación del Estatuto del artista, el legislador español debe desarrollar normativamente las distintas medidas contempladas en aquel. Hasta la actualidad, el ordenamiento jurídico español contempla como regulaciones específicas del sector cultural fundamentalmente las siguientes: a) la exención en el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas de los premios que no supongan la cesión de los derechos de autor (art. 7.1 LIRPF y art. 3 RIRPF); b) la deducción en el Impuesto sobre Sociedades por inversiones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36 LIS); c) la exención en el IVA para determinados servicios culturales realizados por entidades de derecho público o entidades culturales privadas de carácter social (art. 20. Uno.14.º LIVA); d) la exención en el IVA para servicios realizados por determinados artistas personas físicas⁶, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor (art. 20.Uno.26.º LIVA); e) la aplicación del tipo de gravamen reducido del 10 % en el IVA para la entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo (art. 91.Uno.6.º LIVA); f) la aplicación del tipo superreducido del 4 % de IVA para los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente

6. 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.

con estos bienes mediante precio único (art. 91.Dos.2.º LIVA); g) la deducción en la cuota del 15 % en el impuesto sobre la renta de la adquisición y conservaciones de determinados bienes del patrimonio histórico español (art. 68.5 LIRPF); h) la exención en el IVA a la importación de objetos de colección o de arte de carácter educativo, científico o cultural no destinados a la venta e importados por establecimientos autorizados (art. 54 LIVA); i) el tipo de gravamen reducido del 10 % en el IVA en la entrega objetos de arte, antigüedades y objeto de colección, así como en la importación y adquisición intracomunitaria de obras de arte (art. 91.Uno.4 LIVA); j) el régimen especial en el IVA para objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (art. 135 y ss. LIVA); k) la reducción del 95 % en la sucesión o donación a favor de cónyuge, descendientes o adoptados de Patrimonio Histórico Español o de una CCAA (art. 20.7 LISD); l) la exención en el IP de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico, de los objetos de arte y antigüedades cedidos en depósito por un periodo superior a tres años a entidades sin ánimo de lucro para su exhibición y de las obras de arte en manos de los artistas (art. 4.Uno y 4.Tres.a y b LIP); y m) la exención de la ganancia patrimonial en IRPF y en IS derivada de la donación de bienes del Patrimonio Histórico a una Administración pública o a una fundación (art. 33.4.d LIRPF y art. 125.2 LIS).

En desarrollo del Estatuto del artista, hace unos meses se ha promulgado el Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, que aprueba medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía, a través de las cuales se pretende mejorar, según señala su exposición de motivos, «las condiciones de todos los trabajadores de la cultura, adecuando la normativa que le es de aplicación a las especialidades del sector cultural, y en especial, a su carácter intermitente». En concreto se introducen tres medidas de ámbito fiscal:

- La aplicación del tipo reducido del 10 % de IVA a los servicios 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 (art. 91.Uno.13.ª LIVA).

- La reducción del porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario al 15 % para los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor (art. 101.4 LIRPF).
- La modificación por gastos realizados en territorio español para la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada (art. 36.2 LIS).
- Junto a estas medidas tributarias, el Real Decreto-ley 26/2018 también incorpora la previsión de compatibilización entre la pensión de jubilación y los derechos de autor cobrados por intérpretes, que ha sido desarrollado por el Real Decreto 302/2019, de 26 de abril.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL ESTATUTO DEL ARTISTA

Como cuestión previa al análisis de las medidas que componen el Estatuto fiscal del artista, es necesario delimitar el ámbito de aplicación del mismo y responder a la pregunta relativa a qué actividades se consideran artísticas a efectos de aplicarse un régimen fiscal que tenga en cuenta sus características.

Aunque hubiera sido conveniente que el propio Estatuto así lo hiciera, el mismo informe reconoce que no ha sido su tarea. Sin embargo, en mi opinión, si el objetivo del Estatuto del Artista es conceder un régimen específico a las actividades artísticas, lo primero que debería haber emprendido es la concreción de qué actividades están incluidas, con las modulaciones propias en cada impuesto. Debería haberse aclarado, asimismo, los conceptos de «artista», de «actividad artística», de «trabajador de la cultura» y de «obra de arte».

Frente a esta indeterminación del Estatuto, hay que reconocer que sí deja clara su delimitación en relación con los creadores culturales, dejando al margen —con un criterio acertado— a las industrias culturales, al patrimonio cultural y al mecenazgo cultural. Como se ha señalado anteriormente, la configuración de un régimen fiscal propio para un colectivo requiere de notas uniformadoras entre los miembros de dicho colectivo, que quedaría contaminado por la inclusión de sectores que presentan características diversas.

Sin embargo, dentro de los creadores culturales se engloba una noción demasiado amplia, al disponer el Estatuto que las propuestas de fiscalidad van dirigidas a «artistas, intérpretes, creadores y trabajadores de la cultura» (apartado 12) o, en otros términos, «el tratamiento fiscal específico propuesto se aplique solo a los ingresos obtenidos por el trabajo cultural» (apartado 15). Se ha querido englobar una noción amplia del trabajo cultural, integrando «personas que trabajan en todos los eslabones del proceso cultural», como ha afirmado el Grupo Parlamentario Unidos Podemos en el Diario de Sesiones de 21 de junio de 2018. Frente a esta indeterminación, el Estatuto sí concreta los destinatarios de algunas medidas. Así, por ejemplo, la propuesta de rendimientos irregulares la refleja sobre «artistas y creadores» (apartado 19)⁷ y la exclusión del «cómputo

7. En este punto, se plantea la duda de si se está refiriendo solo a los artistas que generan derechos de autor, dejando fuera a los actores, cantantes, directores de

de ingresos y de las reglas de incompatibilidad con las prestaciones públicas cualquier rendimiento [...] derivados o directamente relacionados con la actividad creativa o artística» (apartado 71.a).

En mi opinión, hubiera sido recomendable aprovechar la redacción del Estatuto del artista para definir qué es un artista y una obra de arte. Como es sabido, en el ordenamiento existen diversas definiciones. Por señalar solo algunas, podemos destacar que las contenidas tanto en la Ley de Propiedad Intelectual como en los Convenios de Doble Imposición son demasiado restrictivas: la primera excluye las actividades técnicas y auxiliares que colaboran en la producción de una obra o un espectáculo artístico; los segundos —basados en el art. 17 MCOCDE que regula la tributación de los artistas— solo incluye los «entretenedores», que ejecuten sus actuaciones en público, dejando fuera los autores (escritores, pintores o escultores), las actividades asociadas a la producción y al personal de apoyo a los artistas (productores, coreógrafos). Más útil sería acudir a una recomendación relativa al Estatuto del artista, aprobada por la Conferencia General de la UNESCO el 27 de octubre de 1980 en Belgrado:

A los efectos de la presente Recomendación: 1. Se entiende por «artista» toda persona que crea o que participa por su interpretación en la creación o la recreación de obras de arte, que considera su creación artística como un elemento esencial de su vida, que contribuye así a desarrollar el arte y la cultura, y que es reconocida o pide que se la reconozca como artista, haya entrado o no en una relación de trabajo u otra forma de asociación.

De entre todas las definiciones, a mi parecer, el Estatuto del artista debería basarse en la definición que otorga de esta actividad el Real Decreto 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económi-

teatro, personal auxiliar, etc.

cas, ya que es la única norma que recoge una definición de artista a efectos tributarios en España. Hay que reconocer que es imperfecta, pues limita el concepto de artista a los contenidos en su sección 3.^a, «Actividades artísticas», esto es, a «aquellos profesionales del espectáculo que ejecutan o pretenden ejecutar sus actuaciones en público, tanto en directo como en medios de comunicación» (en concreto, incluye, en sus Agrupaciones 01, 02 y 03, a directores artísticos y de escena, y actividades relacionadas con la música y el baile). Se limita, pues, a intérpretes y deja fuera los creadores que se ubican en las secciones 1.^a y 2.^a, como por ejemplo a los pintores, escultores, ceramistas o restauradores de arte, que se clasifican como «profesionales liberales» y, por tanto, están en otra sección, la 86, que es un cajón de sastre: «Profesiones liberales, artísticas y literarias».

En consecuencia, la primera tarea que habría que emprender sería modificar el Real Decreto 1175/1990, de 28 de septiembre, racionalizando su regulación e incluyendo a todos los profesionales del mundo cultural en la sección 3.^a del IAE, «Actividades artísticas», e incorporando nuevas actividades artísticas que en 1990 no se contemplaron. Dentro de esta sección 3.^a se podría crear una división específica que recogiese las profesiones que están dentro del Estatuto del artista.

3. LA NECESARIA CORRECCIÓN DEL AUMENTO DE LA PROGRESIVIDAD IMPOSITIVA POR LA IRREGULARIDAD TEMPORAL DE LAS RENTAS ARTÍSTICAS

Un problema importantísimo que plantea la fiscalidad de los artistas es el relativo a la obtención de los ingresos de una forma irregular. A pesar de ser una de las cuestiones señaladas como esencial en el Estatuto del artista, no ha sido objeto de regulación por el Decreto Ley 26/2018.

Debido a la progresividad de los impuestos sobre la renta, se produce un gravamen muy elevado el año en que se recibe los ingresos y que no se corresponde con la tributación que sería justa viendo la globalidad de las rentas a lo largo de un periodo de tiempo. Pensemos, por ejemplo, en un escritor o un compositor que trabaja durante mucho tiempo en una obra y cuyos derechos de autor le reportará ingresos sustanciales solo el ejercicio en que se vendan. Por ello, la mayoría de los países establecen medidas de corrección de la progresividad de las rentas derivadas del ejercicio artístico obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, como Canadá, Francia o Luxemburgo.

Este impacto en la progresividad del impuesto de la acumulación de rentas en un periodo, pero producidas en varios, puede ocurrir por dos motivos: a) por la generación de derechos de autor por escritores, artistas visuales que tardan más de un ejercicio en producir la obra; y b) por la falta de continuidad en la contratación o proyectos de los artistas (en especial en la relación laboral de artistas en espectáculos públicos). El Estatuto del artista parece referirse solo al primero de ellos, pues se refiere en este apartado siempre a «actividad creativa».

La necesaria influencia de esta realidad en la obtención de rentas por parte de los artistas implicaría modificar la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aunque el artículo 18.2 LIRPF prevé un régimen específico para rentas que tengan un periodo de generación superior a dos años y para rentas calificadas reglamentariamente como obtenidas de forma irregular en el tiempo, esta regla no es aplicable a las rentas artísticas. Ello es así porque no se califican como irregulares, al no incluirse en el listado del artículo 12 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y tampoco pueden considerarse a efectos de aplicar la reducción como generadas en un plazo superior a dos años, porque el artículo 32.1 LIRPF excluye de la aplicación de la reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

Frente a la lesión que produce la regulación actual a las rentas derivadas de la actividad artística, que no tiene en cuenta su carácter irregular, el Informe del Estatuto del artista recomienda adaptar la Ley 35/2006 para que los artistas y creadores puedan reducir su fiscalidad teniendo en cuenta el carácter irregular de sus rentas. Para ello propone tres métodos:

a) Promediación basada en medias móviles de los rendimientos netos del trabajo o de la actividad económica declarados en los últimos 3 o 4 años, tal como está previsto en Francia, Reino Unido, Dinamarca o Bulgaria. El objetivo de este mecanismo es conseguir una homogeneización de la cifra de rendimiento neto del trabajo o de actividad económica sometido a gravamen en cada ejercicio, a su vez adecuada a la evolución de los ingresos mediante el sistema de medias móviles

de 3, 4 o 5 años. Según este sistema, cada año se procede de la siguiente forma. En primer lugar, se determinaría el rendimiento neto declarado derivado del trabajo o de la actividad económica obtenido en cada ejercicio. En segundo lugar, la parte de dicho rendimiento neto declarado que superase el límite máximo anual susceptible de ser objeto de este mecanismo (p. ej. 300.000 €) tributaría conforme a la tarifa general, sin particularidad alguna, sumándose a los demás rendimientos obtenidos en cada año y sometidos a dicha tarifa general. Por último, el resto del rendimiento neto declarado tributaría conforme a la tarifa general, pero no aplicada directamente sobre dicho resto, sino sobre la cifra resultante de obtener la media aritmética simple del rendimiento neto del trabajo o de actividad económica declarado por el contribuyente en el año de que se trate y en los 2, 3 o 4 años anteriores completos y consecutivos (según que se decida aplicar una media móvil de 3, de 4 o de 5 años)⁸. A dicha cifra media de rendimiento neto declarado, se le sumarían los demás rendimientos obtenidos en cada año y sometidos a tarifa general, y al resultado se le aplicaría dicha tarifa general. Cumplido el plazo promediado, en caso de que la fluctuación de ingresos no hubiese sido relevante, la Agencia Tributaria podrá regularizar la parte de impuestos debida.

b) Promediación del tipo impositivo. Se trata de un instrumento menos ajustado a la realidad de la media de ingresos obtenidos a lo largo de un periodo de referencia. Consiste en limitar la progresividad de la tarifa cuando pueda estimarse que la vida profesional del artista queda reducida a periodos más cortos que los comunes a la

8. En caso de que el trabajo o la actividad económica no se hubiera desarrollado en la totalidad de esos 2, 3 o 4 años anteriores, o de que en alguno(s) de ellos no haya habido obligación de declarar, se obtendría la media con los años anteriores de ejercicio del trabajo o la actividad en los que haya habido obligación de declarar (1, 2 o 3 años, según los casos).

generalidad de los contribuyentes o bien queda sujeta a una acusada fluctuación en la cuantía de los rendimientos obtenidos de uno a otro ejercicio. En tales casos, el rendimiento neto anual declarado derivado del trabajo o actividad creativa se dividiría entre 2, al cociente resultante se le sumarían las demás rentas sometidas a tarifa y se aplica esta, obteniendo una cuota teórica que supondría un tipo medio de gravamen teórico, para finalmente aplicar dicho tipo medio de gravamen teórico a la totalidad de las rentas obtenidas en el año.

c) Exención del 30 % para rentas irregulares. En mi opinión, el más adecuado de los métodos es la aplicación de la exención del 30 % sobre el rendimiento obtenido, ya que es el mecanismo vigente para todo tipo de rentas y, por lo tanto, su disfrute por los artistas no requiere de más modificación que la ampliación de su ámbito subjetivo de aplicación. La aplicación de este mecanismo de corrección de la progresividad que conlleva la irregularidad de las rentas requiere modificar el sistema vigente en alguno de estos dos sentidos propuestos por el Informe del Estatuto del artista:

- Añadir en los artículos 18.2 y 32.1 LIRPF un nuevo supuesto de renta a considerar como irregular a efectos del IRPF: las rentas altamente fluctuantes en su importe de uno a otro ejercicio, que quedarían definidas como aquellas cuyo importe exceda en al menos un 50 % de la media aritmética del importe de la renta declarada por el mismo concepto tributario en los 3 años anteriores y siempre que la cifra de variación absoluta sea de al menos 25.000 €.
- Eliminando el párrafo del artículo 32.1 que actualmente dispone: «No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos». O, alternativamente, esta-

bleciendo que dicha norma no se aplicará a los rendimientos derivados de actividades artísticas.

Considero que la mejor opción es la contenida en la letra b), esto es, entender que tienen un plazo de generación superior a dos años sin exclusión por el hecho de que la actividad regularmente obtenga de esta forma las rentas. Este criterio coincide con la doctrina sentada en la STS 19 de marzo de 2018 (R. de casación) que, aunque referida al ejercicio de la abogacía, es plenamente aplicable al sector artístico.

En el supuesto objeto de la Sentencia, la Administración, los tribunales económico-administrativos y el Tribunal Superior de Justicia de Madrid negaron la aplicación de la reducción, sobre la base de que la obtención de ingresos por trabajos realizados por periodos superiores a dos años es habitual en la actividad de la abogacía. Sin embargo, el Tribunal Supremo otorga la razón al contribuyente porque considera que la inaplicación de la reducción por el carácter habitual o regular del ejercicio de la actividad económica es una excepción y no la regla. Por otra parte, el Tribunal Supremo determina que debe ser la propia Administración tributaria quien soporte la carga de la prueba de acreditar la existencia de habitualidad en la percepción de este tipo de rendimientos. De esta manera, será la Administración, y no el contribuyente, la que deberá afrontar las consecuencias desfavorables derivadas de su falta de prueba. En concreto, se establece que la regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia descarta la posibilidad de aplicar la reducción han de valorarse de forma individual, en función del contribuyente y no en función de las características propias del sector. Se trata de no privar de la aplicación de la reducción a determinados profesionales, generalizando los rendimientos derivados de una profesión valorada en abstracto, cuando en realidad los rendimientos pueden revestir muy diversas formas o modalidades.

4. TIPOS DE RETENCIÓN ESPECÍFICOS QUE TENGAN EN CUENTA LA IRREGULARIDAD DE LA RENTA Y SU ESCASO IMPORTE

Frente a la regulación actual, el Informe del Estatuto del artista propone rebajar los tipos de retención en los siguientes supuestos:

- Aplicar tipos reducidos de retención a cuenta (por ejemplo un 5 % como retención de control) para determinados rendimientos del trabajo y de actividad económica de escaso importe (cifra anual inferior al SMI).
- Aplicar tipos reducidos de retención a cuenta (por ejemplo un 5% como retención de control) para anticipos a cuenta de derechos de propiedad intelectual (con independencia de su calificación).
- Aplicar el tipo reducido de retención del 2 % para contratos de duración inferior a un año regulados como relaciones laborales especiales de artistas en espectáculos públicos.

En mi opinión, estas propuestas son respetuosas con los objetivos de la retención, en especial su función de control, y tienen en cuenta el carácter discontinuo de los contratos artísticos y su corta duración.

Pero frente a ellas, el Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, que aprueba medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía, se ha limitado a reducir del 19 % al 15 % el porcentaje del tipo de retención e ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos del capital mobiliario derivados de la propiedad intelectual, cuando el contribuyente no sea el autor (se equipara de esta manera este tipo de retención al que tienen los propios autores). Para ello, modifica el artículo 101.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5. CARÁCTER DEDUCIBLE DE LOS GASTOS NECESARIOS PARA LA ACTIVIDAD ARTÍSTICA

Por lo que respecta a los gastos necesarios para el ejercicio de la actividad, la mayor parte de los países de nuestro entorno permiten su deducibilidad cuando el artista trabaja por cuenta propia, pero no cuando trabaja por cuenta ajena. Frente a esta situación, el Informe del Estatuto del artista recomienda admitir dos grupos de gastos dependiendo del carácter laboral o profesional con el que se desarrolle la actividad artística.

En los casos en que el artista es un trabajador dependiente, el Estatuto aconseja la deducibilidad para la determinación de los rendimientos del trabajo de los gastos de formación con un límite de 500 € anuales siempre que dicha formación no se imparta en escuelas públicas, los gastos de instrumentos y herramientas de trabajo con un límite de 500 € anuales también, así como los gastos de honorarios y comisiones percibidas por representantes artísticos, agentes literarios, promotores, galeristas o intermediarios.

Para los supuestos en que la actividad artística se ejerce de forma autónoma, se recomienda la deducibilidad en rendimientos de actividad económica de una serie de gastos. El Estatuto no limita esta recomendación a las actividades artísticas, sino que —con buen criterio— considera extensible el carácter deducible de estos gastos a cualquier actividad económica que se encuentre en el régimen de estimación directa. Los gastos a los que se refiere son los vinculados con la utilización de vehículos de transporte (donde se permitiría la deducción del 50 % salvo prueba de afectación superior); los derivados de relaciones públicas relativos a restauración, hostelería, viajes y desplazamientos (50 %, con un límite del 5 % del volumen de ingresos); por transporte público y los correspondientes al suministros

de agua, gas, electricidad, telefonía e internet de la vivienda habitual que sea lugar de trabajo, equiparando el porcentaje de deducción al porcentaje de afectación con un máximo del 30 % salvo prueba de afectación superior. Por último, se prevé la elevación del porcentaje de gastos de difícil justificación al 10 % y elevar su tope de 2.000 a 5.000 € anuales.

6. GRAVAMEN ESPECÍFICO DE LOS DERECHOS DE AUTOR: LA INCIDENCIA DE LA CALIFICACIÓN FISCAL COMO RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

El problema que se producía hasta hace poco tiempo con los derechos de autor se centraba en su incompatibilidad con el cobro de la prestación de jubilación, excepto que no superaran el SMI en el año o que se accediera a la jubilación activa. Esta incompatibilidad provenía de la calificación fiscal como rendimientos del trabajo de los derechos de autor cobrados por el propio creador. Frente a esta situación, países de nuestro entorno, como Alemania, Francia, Reino Unido o Italia, permiten la compatibilidad.

Además, este régimen suponía una desigualdad respecto de otros productos de ahorro, que al ser calificados como rendimientos de capital mobiliario son compatibles con la jubilación.

Por ello, el Estatuto del artista proponía, como una forma de conseguir la compatibilidad, la modificación de la calificación de los derechos de autor (punto 74), crear una nueva categoría de fuente de renta, denominada «Rendimientos derivados de la propiedad intelectual e industrial», que se integraría en la base imponible general. También hubiera sido factible recalificar los derechos de autor

cobrados por el creador como rendimientos de capital mobiliario.

Frente a estas propuestas, el citado Decreto-Ley 26/2018 admite la compatibilidad de la pensión de jubilación y la actividad de creación artística sin recalificación fiscal. No realiza desarrollo de esta medida, sino que su Disposición final segunda emplaza al Gobierno para que, en el plazo máximo de 6 meses, proceda a la aprobación de una norma reglamentaria que, en desarrollo del artículo 213 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, regule la compatibilidad de la pensión de jubilación con las actividades de aquellos profesionales dedicados a la creación artística que perciban por esa actividad derechos de propiedad intelectual.

Este desarrollo se ha llevado a cabo por el Real Decreto 302/2019, de 26 de abril, que integra dentro del ámbito subjetivo de la compatibilidad los beneficiarios de una pensión contributiva de jubilación de la Seguridad Social que, con posterioridad a la fecha de reconocimiento de dicha pensión, desempeñen una actividad de creación artística por la que perciban ingresos derivados de derechos de propiedad intelectual, incluidos los generados por su transmisión a terceros, con independencia de que por la misma actividad perciban otras remuneraciones conexas. Por el contrario, no podrá acogerse a esta modalidad de compatibilidad el beneficiario de una pensión contributiva de jubilación de la Seguridad Social que, además de desarrollar la actividad a la que se refiere el párrafo anterior, realice cualquier otro trabajo por cuenta ajena o por cuenta propia que dé lugar a su inclusión en el campo de aplicación del Régimen General o de alguno de los regímenes especiales de la Seguridad Social.

En concreto, la actividad de creación artística será compatible con el 100 % del importe que corresponda percibir o, en su caso, viniera percibiendo el beneficiario por la pensión contributiva de jubilación. Del mismo modo, se podrá compatibilizar la actividad de creación artística con el 100 % del importe del complemento por maternidad, así como con la cantidad adicional, a que se refiere el párrafo

tercero del artículo 210.2 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que corresponda percibir o viniera percibiendo el beneficiario.

Ese reconocimiento de compatibilidad llevará aparejada una cotización de solidaridad del 8 %, que en caso de tratarse de trabajadores por cuenta ajena será a cargo del empresario el 6 % y del trabajador el 2 %, además de la cotización que en supuestos de compatibilidad de pensión de jubilación y trabajo contemplan los artículos 153 y 309 del citado texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que incluye, únicamente, los conceptos de incapacidad temporal y contingencias profesionales.

7. APLICACIÓN DE TIPOS DE GRAVAMEN REDUCIDOS EN EL IVA PARA LAS ACTIVIDADES ARTÍSTICAS

En relación con el gravamen por IVA, es muy diverso entre los países, aunque casi la mitad de los Estados miembros de la UE contemplan reducciones en relación con algunos tipos de actividades culturales, ya sea en forma de exención o de tipo de gravamen reducido. Por ejemplo, el tipo de gravamen aplicable a los escritores va desde la exención en España, hasta la tributación al 22 % en Italia.

Como es sabido, la regulación actual contempla las siguientes medidas específicas para el mundo cultural:

- Exención del IVA para servicios realizados por determinados artistas personas físicas, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor (art. 20.Uno.26.º LIVA); resulta llamativa la no inclusión de actores, bailarines o directores de circo.

- Exención de determinados servicios culturales realizados por entidades de derecho público o entidades culturales privadas de carácter social (art. 20.Uno.14.º LIVA).
- La aplicación del tipo de gravamen del 10 % a la entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo (art. 91.Uno. 6.º LIVA).
- La aplicación del tipo de gravamen del 10 % a las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por sus autores o derechohabientes o por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de la Ley reguladora del IVA, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.
- Aplicación del tipo de gravamen del 4 % a libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único (art. 91. Dos.2.º LIVA).

Esta lista ha sido extendida por el Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, que aprueba medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía, y que rebaja al 10 % el tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos que presten servicios a productores de cine y a organizadores de teatro y musicales. Se modifica para ello la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, concretamente, se añade el número 13 al artículo 91.Uno.2.

Frente a esta situación legal, el Estatuto del artista propone como recomendación general que «toda la cadena de valor de la actividad artística pase de tributar del tipo general (21 %) al reducido (10 %)»⁹.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que España —excepto Canarias— se encuentra limitada por la Directiva 2006/112, cuyo Anexo II solo permite a los Estados miembros aprobar un tipo reducido en relación con las actividades culturales para:

- Suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros en cualquier medio de soporte físico (e incluidos asimismo folletos, prospectos y material impreso, similar, álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, los mapas, planos y mapas hidrográficos y similares), los periódicos y semanarios que no sean material íntegra o predominantemente publicitario;
- Derecho de acceso a espectáculos, teatros, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas, exposiciones y otras manifestaciones y locales semejantes de carácter cultural;
- Recepción de servicios de radiodifusión y televisión;
- Prestaciones de servicios por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor adeudados a los mismos.

Por lo tanto, España debe ser cautelosa en la propuesta de medidas fiscales que supongan una rebaja del tipo de gravamen del IVA, pues solo puede realizarse en el marco de la Sexta Directiva.

Desde esta perspectiva, podrían estudiarse las siguientes medidas alternativas:

9. En Canarias el IGIC ya tiene un tipo reducido del 3 % para el acceso a representaciones teatrales, musicales, cinematográficas, exposiciones, etc., que se rebaja al 0 % para libros, periódicos y revistas y ejecuciones de producciones cinematográficas.

- Rebajar la fiscalidad a un tipo de gravamen de IVA del 4 % cuando el servicio artístico se prestase por una mujer. Esta medida se encontraría en sintonía con la recomendación general que realiza el propio Estatuto del artista: «La Subcomisión considera que todas las recomendaciones deben aplicarse con atención específica a la desigualdad».
- Rebajar asimismo el tipo de gravamen del IVA al 4 % para las primeras actuaciones de un espectáculo, con el objetivo de promocionar las actuaciones con baja demanda, al igual que está previsto en la legislación francesa para las primeras 140 funciones.
- Aplicar el tipo de gravamen del 4 % a libros electrónicos. La Directiva 2018/1713 del Consejo, por el que se modifica la Directiva 2006/112, en lo relativo al tipo impositivo de IVA aplicado a libros, periódicos y revistas, elimina la prohibición establecida en la Directiva de aplicar el tipo reducido al libro electrónico, aunque no se extiende a medios audiovisuales¹⁰. Esta modificación se encontraba dentro del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2019, que en línea con la Directiva (UE) 2018/1713 preveía la reducción del IVA para las descargas y suscripciones digitales de libros, periódicos y revistas pasando a tributar al 4 %. De esta forma, se equipara con el gravamen del formato tradicional en papel de estos productos. En mi opinión, no es necesario modificar la Ley reguladora del IVA, ya que en su redacción actual no excluye expresamente los libros electrónicos.
- Algunos colectivos han propuesto la extensión de la exención en las prestaciones de servicios por parte de artistas plásticos,

10. «Con el fin de evitar que la utilización de tipos reducidos se amplíe a los contenidos audiovisuales, conviene autorizar a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido a los libros, periódicos y revistas únicamente si dichas publicaciones, independientemente de si son suministradas en cualquier medio de soporte físico como si lo son por vía electrónica, no consisten íntegra o predominantemente en música o contenidos de vídeo».

escritores, ilustradores, fotógrafos, guionistas y compositores a otros artistas (por ejemplo, actores, bailarines, directores, profesionales del circo). Frente a esta propuesta, es necesario aclarar que la Sexta Directiva lo imposibilita. Su art. 376 solo permite a España seguir eximiendo las prestaciones de servicios suministradas por los autores, artistas e intérpretes de obras de arte en las condiciones que existían en dicho Estado miembro el 1 de enero de 1993. Y estas prestaciones eran precisamente «los servicios profesionales, incluidos aquellos cuya contra-prestación 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».

- Actualización del concepto de «objeto de arte» que se encuentra recogido en el artículo 136 LIVA y que está limitado a una concepción tradicional, dejando fuera el arte en red, la creación de videos o todo aquello que no esté hecho a mano por el artista.

8. ESTABLECIMIENTO DE CRITERIOS OBJETIVOS DE VALIDEZ DE LAS SOCIEDADES DE ARTISTAS

Aunque no se trata de una medida incluida en el Estatuto del artista, sería muy recomendable que el legislador estableciera criterios objetivos que clarifiquen cuándo una sociedad de artistas es simulada o no, por no disponer de medios económicos y humanos suficientes (tales como empleados, técnicos, infraestructura).

Como es sabido, los Planes de control tributario fijan como área

prioritaria de investigación aquellas «formas societarias mediante las cuales profesionales, artistas y deportistas utilizan sociedades para deducir indebidamente a través de ellas gastos deducibles». La reacción de Hacienda frente a las sociedades, tras la desaparición de la transparencia fiscal en 2012, fue calificarlas como simuladas, defendiendo que no tiene medios y que su único objetivo es el ahorro fiscal, sin que existan motivos económicos válidos. Esta calificación como simuladas ha sido controvertida, pues requiere que se pruebe el engaño en cada caso. Por eso la Inspección de los tributos también ha recurrido —de forma más acertada, en mi opinión— a la aplicación de las reglas de operaciones vinculadas a la retribución que la empresa paga al artista y hace tributar a este por lo facturado por la sociedad al tercero.

Ante la diversidad de pronunciamientos jurisprudenciales que se enfrentan a las sociedades profesionales desde los expedientes de simulación, conflicto en la aplicación de la norma, economía de opción u operaciones vinculadas, el Auto del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2018 ha admitido a trámite el recurso de casación para la formación de jurisprudencia sobre la simulación en el ejercicio de la actividad profesional a través de una sociedad constituida para facturar los servicios prestados.

En definitiva, es necesario que se fijen criterios objetivos que clarifiquen cuándo una sociedad de artistas es simulada, así como un criterio de valoración de la renta pagada por la sociedad al artista socio que no suponga la descapitalización de aquella.

9. REGULACIÓN DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL DEL LEGADO ARTÍSTICO

En este caso, el Estatuto del Artista tampoco contempla ninguna propuesta. Actualmente la normativa española recoge las siguientes regulaciones sobre la materia, dejando al margen la relativa al Patrimonio Histórico:

- Exención de la obra del artista en el Impuesto sobre el Patrimonio mientras esté en su patrimonio (art. 4 LIP).
- Exención de los bienes y derechos afectos a la actividad económica en el Impuesto sobre el Patrimonio (art. 4 LIP).
- La exención en el IP de los objetos de arte y antigüedades cedidos en depósito por un periodo superior a tres años a entidades sin ánimo de lucro para su exhibición (art. 4 LIP).

Frente a esta situación legal, en mi opinión, sería recomendable establecer las siguientes modificaciones con el objetivo de reconocer las peculiaridades indiscutibles de la tenencia de la obra del artista cuando se encuentre en sus manos o en las de sus herederos, así como para facilitar la exposición y exhibición de la misma:

- Ampliación de la reducción del 95 % del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones a la herencia del artista por parte de sus familiares con determinadas condiciones de mantenimiento y exhibición.
- Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de la obra heredada por familiares del artista siempre que se respeten unas condiciones de mantenimiento y de exhibición al público.
- Exención en el ISD de la donación realizada por el artista con el objetivo de llevar a cabo un espectáculo u obra.
- Rebaja del tipo de gravamen del IVA aplicable a la compra de arte directamente al creador, tal y como está regulado en Francia.

- Establecimiento de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades para la adquisición de obras de artistas vivos con determinadas condiciones de exhibición por parte del adquirente, al igual que ocurre en Francia.

