

CALIFICACION DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LA PARTICIPACIÓN EN PROGRAMAS RADIOFÓNICOS O TELEVISIVOS EXPRESANDO OPINIONES POR LA CONDICIÓN DE EXPERTO EN DETERMINADAS MATERIAS

Dirección General de Tributos

Consulta No. V2386-08 de fecha 16/12/2008

Los rendimientos que las empresas titulares de medios de comunicación satisfagan por sus artículos a los colaboradores no asalariados procederá calificarlos como rendimientos del trabajo, salvo que la cesión de derechos de propiedad intelectual que comporta la difusión de las colaboraciones se realice por aquéllos en el ejercicio de una actividad económica, es decir, como ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso su calificación será la de rendimientos de actividades profesionales.

No obstante, las rentas obtenidas por la participación en programas radiofónicos o televisivos expresando opiniones por la condición de experto en determinadas materias, por no comportar la elaboración de obra (literaria, artística o científica ni configurarse como la impartición de cursos, conferencias, coloquios y seminarios, deberá calificarse como rendimientos de actividades económicas, aunque en ambos casos, el pagador (la empresa) estará obligada a practicar retención sobre las cantidades abonadas, realizándose ésta (en función de la calificación) según lo dispuesto en los artículos 80 y 95. 1 del Reglamento del Impuesto.

“Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El apartado 2 del artículo 17 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), incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente la consideración de rendimientos del trabajo, entre los que incorpora (párrafo d) “los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación”. Consideración que se complementa con lo dispuesto en el apartado 3: “No obstante, cuando los rendimientos (...) supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas”.

Siguiendo con la transcripción normativa de preceptos que pueden determinar la calificación de los rendimientos percibidos por las colaboraciones escritas en medios de comunicación, el artículo 95.2.b).1º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), considera rendimientos profesionales los obtenidos por “los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial”.

Conforme con lo expuesto, los rendimientos que las empresas titulares de medios de comunicación satisfagan por sus artículos a los colaboradores no asalariados procederá calificarlos como rendimientos del trabajo, salvo que la cesión de derechos de propiedad intelectual que comporta la difusión de las colaboraciones se realice por aquéllos en el ejercicio de una actividad económica, esto es: ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso su calificación será la de rendimientos de actividades profesionales.

Cuestión distinta es la participación en programas radiofónicos o televisivos expresando opiniones por la condición de experto en determinadas materias. Evidentemente, la mera participación en esos programas no comporta para los participantes la elaboración de obra (literaria, artística o científica) alguna que pudiera dar lugar a considerar los rendimientos obtenidos como incluidos en el párrafo d) del artículo 17.2 de la Ley del Impuesto.

Tampoco tienen cabida los rendimientos derivados de la mencionada participación en el párrafo c) del mismo artículo 17.2 —rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares—. La impartición de cursos, conferencias, coloquios y seminarios se corresponde con una labor didáctica, refiriéndose el adjetivo “similares” a aquellas otras manifestaciones (ponencias, clases, lecciones, etc.), distintas de las enumeradas, que pudieran darse dentro del ámbito de esa labor didáctica. Evidentemente, la participación en programas radiofónicos expresando opiniones por la condición de experto en determinadas materias no se incardina en esa labor, por lo que no le resulta aplicable la consideración de rendimientos del trabajo del artículo 17.2.c).

Por tanto, no cabe otorgar la calificación de rendimientos del trabajo a estos rendimientos, pues no encajan con la definición genérica del artículo 17.1 ni con los supuestos que contemplan los párrafos c) y d) del apartado 2 del mismo artículo 17, procediendo su calificación como rendimientos de actividades económicas (profesional o artística) pues responden a la calificación que de estos rendimientos recoge en el artículo 27.1 de la Ley del Impuesto:

“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas”.

Cualquiera que sea la calificación que proceda aplicar a los rendimientos correspondientes a las colaboraciones en los medios de comunicación —del trabajo o profesionales—, en ambos casos el pagador (la empresa) estará obligada a practicar retención sobre los mismos, realizándose ésta (en función de la calificación) según lo dispuesto en los artículos 80 y 95. 1 del Reglamento del Impuesto, que respectivamente establecen lo siguiente:

- “1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

(...).

4º. El 15 por ciento para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

(...).

2. Cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se benefician de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, se dividirán por dos:

a) El tipo previo de retención expresado con dos decimales a que se refiere el artículo 86.1 de este Reglamento, redondeándose el resultado al entero más próximo en la forma prevista en dicho artículo.

b) Los tipos de retención previstos en los números 3.º, 4.º y 5.º del apartado anterior”.

- “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, 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 dividirán por dos cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto”.

Dicho lo anterior, en lo que respecta a la obligación de facturación, ésta solo resulta operativa desde la perspectiva de la calificación de los rendimientos como profesionales, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre), donde se establece lo siguiente:

“1. Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que obtengan rendimientos de actividades económicas estarán obligados a expedir factura y copia de ésta por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad en los términos previstos en este reglamento, cuando determinen dichos rendimientos por el régimen de estimación directa, con independencia del régimen a que estén acogidos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)”.

Finalmente, procede hacer dos últimas indicaciones: la primera, que la consignación de la retención en la factura no constituye uno de los requisitos obligatorios que según el artículo 6 del “Reglamento de facturación” debe reunir la factura y, la segunda, que la certificación acreditativa de las retenciones corresponde realizarla a quien las practica, es decir, al pagador de los rendimientos, así lo dispone el artículo 108.3 del Reglamento del Impuesto, que establece además que la certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración del impuesto.

Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula el concepto de empresario o profesional, a efectos de dicho Impuesto, dispone en su apartado uno, letra a), lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputaran 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.”

Asimismo, el artículo 5, apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

“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.”

En el escrito de consulta no se precisa la naturaleza de la colaboración que el consultante, persona física que desarrolla una actividad de profesor universitario por cuenta ajena, presta a determinados medios de comunicación, prensa escrita, radio o televisión. No obstante, si concurren los requisitos establecidos en los artículos anteriormente transcritos de la Ley 37/1992, como cabe deducir del mencionado escrito, las citadas prestaciones de servicios estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 20, apartado uno, número 26º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que estarán exentos del citado Impuesto los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

Por su parte, el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, señala que se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica.

A su vez, de lo dispuesto en el artículo 11 del antedicho Texto Refundido, se deduce que tienen la consideración de autores, no solamente los creadores de obras originales, sino también quienes realizan obras derivadas o

compuestas a partir de otras preexistentes, tales como traducciones, adaptaciones, revisiones, actualizaciones, anotaciones, compendios, resúmenes, extractos, arreglos musicales y cualesquiera otras transformaciones de obras científicas, literarias o artísticas en cuanto suponga una aportación personal y distinta de la obra preexistente.

De acuerdo con lo expuesto, podrán estar sujetos pero exentos del citado tributo los servicios de colaboración, cuya naturaleza no se precisa en el escrito de consulta, prestados por el consultante a medios de comunicación escrita (periódicos y revistas), si concurren los requisitos mencionados anteriormente.

Sin embargo, los mencionados servicios de colaboración, prestados a otros medios de comunicación distintos de los anteriores (radio y televisión), estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 29, apartado 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), dispone que son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

Por su parte, el artículo 29, apartado 2, letra e) de la Ley General Tributaria, establece lo siguiente:

"2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

(...)

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias."

El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: "3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente."

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29), por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

El artículo 2, apartado 1 y 2, letra a) del mencionado Reglamento, dispone lo siguiente:

"1. De acuerdo con el artículo 164.uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

2. Deberá expedirse factura y copia de ésta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria."

Por su parte, el artículo 3, apartado 1, letra a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, dispone lo siguiente:

"1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en los apartados 2 y 3 del artículo 2, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su Ley reguladora. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este Impuesto de acuerdo con el artículo 20.uno.2º, 3º, 4º, 5º, 15º, 20º, 21º, 22º, 24º, 25º y 27º de la Ley del Impuesto."

De acuerdo con lo expuesto, el consultante estará obligado a expedir factura por las operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido que efectúe para otros empresarios o profesionales. Sin embargo, no estará obligado a la expedición de dichas facturas cuando la operación esté sujeta pero exenta de dicho tributo".

La consulta original puede revisarse a través del siguiente link:

http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V2386-08