

Universidad Miguel Hernández de Elche
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

Elche

Grado en Derecho

Trabajo Fin de Grado

Curso Académico 2022/2023

**Los artistas visuales en el IRPF, especial
referencia a la determinación de su
rendimiento neto.**

Alumna

ANDREA GÓMEZ VÁZQUEZ

Tutora

EVA ALIAGA AGULLÓ

RESUMEN

La finalidad del presente trabajo es abordar la problemática de la fiscalidad de los artistas plásticos, en concreto acerca de los gastos deducibles y su incidencia en la determinación del rendimiento neto. Con este objetivo hemos abordado el tratamiento que reciben los rendimientos obtenidos por los creadores visuales en España conforme a la normativa del IRPF.

Palabras clave: artistas plásticos, gastos deducibles, actividad económica, base imponible negativa.



ÍNDICE

ABREVIATURAS	5
1. INTRODUCCIÓN.....	7
2. CONCEPTO DE ARTISTA. EL ARTISTA PLÁSTICO.....	9
2.1 Artista como profesional.	10
3. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA ACTIVIDAD DEL ARTISTA EN EL IRPF.	12
3.1 Calificación de sus rendimientos.....	12
3.2 Tratamiento tributario de la actividad del artista en el IRPF.	16
3.2.1. Determinación del rendimiento neto.	19
4. PROBLEMÁTICA.....	20
4.1 Problemática de la tributación.....	20
4.2 La elaboración de un Estatuto del Artista.....	26
4.3 Medidas conseguidas en materia de fiscalidad.....	29
4.4 Aspectos pendientes (gastos deducibles).	32
5. LOS GASTOS DEDUCIBLES.....	32
5.1 Concepto.....	32
5.2 Problemática: rendimiento negativo.....	35
5.3 Una actividad económica sin beneficio ¿es una actividad económica o mero entretenimiento (“hobby”)?:.....	38
5.4 Correlación entre ingresos y gastos como requisito para la deducibilidad.....	40
5.5 Un cambio de doctrina (STS 458/2021, de 30 de marzo).	45
6. CONSIDERACIONES FINALES.	49

BIBLIOGRAFÍA	52
WEBGRAFÍA	53
JURISPRUDENCIA CONSULTADA	55
DOCTRINA ADMINISTRATIVA.	57



ABREVIATURAS

AAPEEE	Asociación de Artistas Plásticos Escénicos de España
BIN	Base imponible negativa
CE	Constitución Española
EDN	Estimación directa normal
EDS	Estimación directa simplificada
FAETEDA	Federación Estatal de Asociaciones de Empresas de Teatro y Danza
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIPRF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
SAN	Sentencia Audiencia Nacional
SMI	Salario Mínimo Interprofesional

STS Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia



1. INTRODUCCIÓN.

Antes de adentrarnos en el estudio de la materia objeto de este trabajo conviene realizar una introducción para comprender el contexto de la actividad artística, con especial referencia a los artistas plásticos, también denominados creadores visuales.

El arte no es una actividad nueva, su origen se remonta hace 40.000 años, comienzos del Paleolítico Superior. Las primeras manifestaciones artísticas se produjeron por las primeras tribus del Homo Sapiens en forma de pinturas realizadas con las manos con mezcla de pigmentos y grasa animal que representaban dibujos de animales y escenas de cacería. Aunque se desconoce su intención, el arte siempre ha funcionado como forma de expresión. En el siglo XVI empezó a considerarse que el oficio artístico requería algo más que esfuerzo y destreza. No obstante, no fue hasta el siglo XVIII cuando surgió el concepto de “bellas artes, momento a partir del cual empezó a considerarse como la “cima del genio expresivo de la humanidad”¹.

Sin embargo, pese a tener un origen tan antiguo cuesta creer que en la actualidad falte el reconocimiento adecuado en otras áreas de suma importancia. Esta situación tampoco es novedosa dado que si bien, el arte siempre ha sido reconocido como expresión presente en todas las etapas de la historia y reconocido por las grandes élites, en realidad lo valorado del arte era el resultado, ya fuera un espectáculo, en forma de obra teatral o una pintura. Las obras de arte han sido valoradas por las personas con influencia o grandes fortunas incluso, a día de hoy en países como España, el arte es considerado un bien de lujo que a priori sólo se comercializa por las grandes élites. Por tanto, el valor del arte es innegable, el problema es que no puede decirse lo mismo de la profesión del artista.

El arte como profesión siempre ha tenido un marcado carácter precario. La sociedad ha considerado durante mucho tiempo que el trabajo del artista era vulgar o mero entretenimiento. Dedicarse al arte ha sido y sigue siendo una decisión no libre de

¹ Información extraída de la página web (<https://humanidades.com/arte/>) [Última consulta 20/05/2023].

complicaciones porque a pesar del talento está plagada de incertidumbre que impide el éxito en muchos casos. En el caso de los artistas plásticos, la sociedad y la institución no apoyan lo necesario el desarrollo de la actividad obligando a los artistas a depender de otros oficios para subsistir hasta que se produzca el posible triunfo².

Esta precariedad se traslada al ámbito tributario, por ese motivo las numerosas peticiones del colectivo artístico realizadas durante años han resultado en la elaboración del Estatuto del artista, un informe aprobado por el congreso de los diputados que pretende mejorar su situación y adaptarla a sus peculiaridades³. Como hemos mencionado, hoy el artista es considerado un profesional y podríamos decir que su actividad está situada al nivel de cualquier otro oficio. No obstante, ese el problema que viven los artistas, que su actividad no puede encasillarse de forma genérica como otra porque tiene un ritmo de producción distinto y no habitual que encuentra dificultades a la hora de seguir las mismas condiciones dispuestas en la normativa del IRPF.

Asimismo, el colectivo ha manifestado en varias ocasiones que la propuesta del Estatuto sólo presta importancia a los inconvenientes de los artistas de espectáculos públicos, dejando a un lado a los creadores visuales con problemas que afectan en su día a día como es el caso de los gastos deducibles. Este trabajo pretende analizar el tratamiento la actividad económica del artista plástico en el IRPF para abordar los problemas relativos a la obtención del rendimiento neto, haciendo especial referencia a los gastos deducibles que son un elemento esencial para el cálculo.

El objeto del trabajo es realizar una investigación sobre los problemas relativos a la deducibilidad de los gastos y su correlación con los ingresos para poder dar una respuesta que elimine la incertidumbre sobre el asunto. Para ello, el estudio presenta la siguiente estructura. En primer lugar, hemos abordado el concepto y las características de la profesión artística.

² A modo de ejemplo, el pintor Vincent Van Gogh, muy reconocido no tuvo éxito hasta después de su muerte.

³ El informe será tratado en profundidad en los siguientes apartados.

En segundo lugar, una vez presentada la profesión, abordamos la calificación de los distintos rendimientos que puede producir su actividad, para seguidamente desarrollar el tratamiento de los mismos e introducir el cálculo del rendimiento neto.

En tercer apartado consiste en la presentación de los problemas que encuentran los artistas en su tributación personal. Como posible solución mencionamos la creación del Estatuto del Artista y enunciamos los logros que se han conseguido a raíz del mismo. Un aspecto que destacar son los retos pendientes, entre los que se encuentra el objeto del presente trabajo.

Por ello, en cuarto lugar, el último apartado consiste en un análisis exhaustivo de la problemática de los gastos deducibles. Comenzamos con el concepto y su papel en el cálculo del rendimiento neto. Seguidamente presentamos el problema que todavía no está resuelto con ayuda de la jurisprudencia y procedemos a analizar la evolución del criterio seguido por los tribunales y la doctrina administrativa como posible solución.

Para finalizar, dedicaremos el último apartado del trabajo a realizar las conclusiones que hemos alcanzado fruto de la investigación objeto del mismo.

2. CONCEPTO DE ARTISTA. EL ARTISTA PLÁSTICO.

El primer paso para abordar la problemática que afecta los artistas visuales es entender quién es el artista y cómo funciona su actividad.

Según la Real Academia Española (RAE), artista es aquella “persona que practica alguna de las bellas artes (música, pintura, escultura, arquitectura, danza, poesía)”.

Por “actividad artística” podemos abarcar una multitud de profesiones completamente diferenciadas entre sí. La principal diferencia que incluye nuestra materia radica entre aquellos profesionales destinados a los espectáculos públicos, como es el caso de los actores o bailarines; y aquellos cuyo trabajo consiste en la creación de obras sobre superficies cuyo resultado es considerado obra de arte, como serían los pintores,

escultores o escritores. Tanto las artes escénicas como las artes visuales o plásticas son propias del artista, pero reciben un tratamiento muy diferenciado.

Dicha diferencia queda reflejada desde diversos ámbitos, si bien, podría ser desde las técnicas empleadas o el funcionamiento de la profesión; a efectos de nuestro estudio, cabe resaltarla desde la calificación de la actividad y sus implicaciones fiscales. En concreto, nos referiremos a su encuadre en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas en el que únicamente se reconoce como actividad artística a las contenidas en su Sección Tercera, relativas a la música, deporte, baile, cine y espectáculos. Por el contrario, aquellos artistas dedicados a las artes plásticas quedan encuadrados en la Sección Segunda relativa a las actividades profesionales.

2.1 Artista como profesional.

De forma genérica, artista es aquel que lleva a cabo una actividad económica, concretamente una actividad profesional. Así se deriva de la configuración actual de las tarifas en el IAE, que sitúa a los artistas visuales como profesionales. A lo largo del presente trabajo resaltaremos aspectos que demuestran que pese a ser considerados como tal, los artistas no son equiparables al resto del sector profesional e intentaremos justificar la necesidad de medidas específicas que se adecúen a sus necesidades⁴.

En primer lugar, conviene aclarar qué entendemos por “profesional” a efectos del IAE. Son actividades 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”⁵. En consecuencia, y con carácter general, podemos afirmar que un artista cumple con los requisitos para ser considerado profesional, especialmente en el caso de España en el que la mayoría de los artistas trabajan por cuenta propia.

⁴ A modo de ejemplo, pueden consultarse las “II jornadas sobre el Estatuto del Artista plástico y visual: resumen de conclusiones”, llevadas a cabo por la Unión AC (Unión de Artistas Contemporáneos de España). Puede consultarse en el siguiente enlace: (<https://unionac.es/ii-jornadas-sobre-el-estatuto-del-artista-plastico-y-visual-dialogo-institucional/>) [Última consulta 20/03/2023].

⁵ Definición obtenida a raíz del art. 27.1 LIRPF.

En segundo lugar, es preciso clarificar el concepto de “artes plásticas”, entendidas como aquellas artes que utilizan materiales capaces de ser modificados o moldeados por el artista mediante distintas técnicas para crear una obra⁶.

La actividad del artista plástico como profesional se basa en la creación de obras para su posterior comercialización, por lo que en el momento en que nos adentramos en el comercio podemos hablar de que existe un mercado del arte. No obstante, cabe matizar que dicho mercado se caracteriza porque no incluye una simple compraventa de bienes muebles, la motivación de la compra del arte va más allá que los materiales y las técnicas empleadas para su elaboración, lo que verdaderamente se valora del arte no es su rendimiento económico, sino su rendimiento psicológico. La profesión artística tiene un valor añadido cultural, lo que condiciona su forma de comercialización y los beneficios obtenidos, ya que no sigue las reglas ordinarias de la oferta y la demanda⁷. Por otro lado, otro factor que caracteriza la actividad del artista es que no se dedica a la producción en masa como ocurre con el resto de profesionales. Los bienes resultantes son únicos, cada obra mantiene su identidad propia. Por eso, para entender cuál es el valor del arte debemos partir de la idea de que una pintura no presenta una utilidad como realmente el objeto que es sino por lo que transmite, no son sólo bienes muebles decorativos, tienen un aspecto emocional.

Estas y otras características que veremos a lo largo del presente trabajo son las que pretenden evidenciar que el artista no es un profesional como el resto y por ello se necesitan medidas específicas.

⁶ Definición obtenida de la página (<https://definicion.xyz/>) [Última consulta 20/03/2023].

⁷ Dado que no es objeto del siguiente trabajo profundizar en los aspectos económicos, pueden consultarse la obra de S. FREY, Bruno (2000), *La economía del arte* “La Caixa; y HERRERO PRIETO, Luís César, “La economía de la cultura en España. Una disciplina incipiente” en *Revista Asturiana de Economía*, 23, 2002, p.155.

3. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA ACTIVIDAD DEL ARTISTA EN EL IRPF.

El siguiente punto tiene como objetivo realizar una disección acerca de cómo un artista plástico debe tributar por sus rentas en el IRPF. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares⁸.

El artista, como contribuyente, tiene la obligación de tributar por todos los ingresos que perciba a lo largo de cada período impositivo, salvo que se trate de rentas exentas⁹. En consecuencia, partimos de la idea de que el IRPF tiene como hecho imponible la obtención de renta por parte del contribuyente, en este caso, del artista. Así, el artículo 2 de la Ley del IRPF dispone que “La renta del contribuyente, que constituye el objeto del IRPF, se define legalmente como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta establecidas por ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.

Por tanto, el punto de partida es la obtención de renta por parte del artista fruto de su actividad, y lo siguiente será determinar bajo qué tipo de rendimiento podemos calificar dicho ingreso.

3.1 Calificación de sus rendimientos.

La realización de la actividad del artista plástico produce ingresos que deben ser declarados a efectos del IRPF. No obstante, la Ley del IRPF no contempla un solo tipo de rendimiento, sino que identifica cinco modalidades: los rendimientos del trabajo, los

⁸ Artículo 1 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.

⁹ Artículo 7 de la Ley del IRPF.

rendimientos del capital, rendimientos de actividades económicas, las imputaciones de renta, y las ganancias y las pérdidas patrimoniales.

Para el cálculo del rendimiento neto es fundamental la calificación de los ingresos, principalmente por tres motivos. En primer lugar, porque según la calificación que corresponda, los rendimientos irán integrados en la Base Imponible General o en la Base Imponible del Ahorro. La base imponible general incluye las cinco modalidades ya mencionadas en el punto previo. Por su lado, la base imponible del ahorro abarca rentas pasivas, es decir, que no están directamente relacionadas con la actividad económica, sino que derivan de la participación de fondos de inversión o cesión a terceros de capitales propios.

En segundo lugar, el motivo más importante a efectos de nuestro estudio gira en torno a la cuantificación del rendimiento neto. Con ello nos referimos a que la calificación que reciban los ingresos obtenidos influye en gran medida en la posibilidad de aplicar reducciones sobre el rendimiento neto, la deducibilidad de los gastos de la actividad, e incluso en la posibilidad de declararlo como exento. Asimismo, también condiciona la integración y compensación de rentas tanto para la base imponible general como la del ahorro.

Y finalmente, el tercero motivo recae sobre las retenciones a cuenta del impuesto. Muchas rentas deben quedar sometidas a retención en el momento de su pago. Se trata de una obligación tributaria de carácter material que consiste “en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta”¹⁰. Lo que significa que el pagador de una renta, dineraria o en especie, detrae de la misma e ingresa en el Tesoro Público, como anticipo de la cuota del impuesto que tendrá que pagar el perceptor de las rentas. En función de la calificación recibida podrá practicarse retención o no, y en caso afirmativo, el porcentaje aplicable varía.

¹⁰ Definición de “retención e ingreso a cuenta” contemplada en el artículo 23.1 LGT.

Una vez vista la relevancia de la calificación de los rendimientos, podemos analizar los factores que determinan que un ingreso pueda ser clasificado bajo una modalidad concreta. No obstante, dado que no es el objetivo de este trabajo, no conviene analizar uno por uno, sino centrarnos en los ingresos más habituales de los profesionales del arte.

En este sentido, comenzaremos por los rendimientos de actividades económicas, que son la principal fuente de ingresos de los artistas plásticos. El artículo 27 de la Ley del IRPF establece que son: 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 concreto, la Ley incluye una enumeración de las actividades que considera profesionales y, dentro de las mismas, se especifican las “Las profesiones liberales, artísticas y deportivas”.

Por tanto, los rendimientos de actividades económicas son percibidos cuando el artista cumple dos requisitos: la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y con el objetivo de intervenir en el mercado de bienes y servicios. En el caso concreto del artista plástico, lo usual es que dirija su propia actividad, dado que consiste en la creación y producción de obras de arte. Es el propio autor quien compra los materiales necesarios y dispone de un estudio o lugar de trabajo para llevarlo a cabo. Por lo que respecta al segundo requisito, la intención del artista puede ir más allá del beneficio económico, el arte es una forma de expresión de emociones que su autor pretende, no sólo transmitir, sino también generar nuevas sensaciones en el público. No obstante, es indudable, como la fuente principal de sus ingresos, el artista pretende que la transmisión del componente emocional o estético de la obra lleve aparejada una contraprestación en forma de beneficio económico.

En contraposición a la modalidad anterior, propia de los trabajadores en régimen de autónomos, los rendimientos del trabajo son "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no

tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas¹¹”. En otras palabras, son las rentas percibidas por los trabajadores por cuenta ajena como consecuencia de su relación laboral.

En el caso de los artistas, estos obtendrán rendimientos de trabajo cuando se produzcan dos circunstancias a parte de la mencionada. Primeramente, se obtendrán rendimientos del trabajo cuando un artista sea contratado por un promotor o agencia para la realización de una obra o espectáculo, es decir, que el propio contribuyente no lleva a cabo, por sí mismo, la ordenación de dicha actividad. Por otro lado, también son rendimientos del trabajo los obtenidos por la cesión del derecho de imagen cuando se haga para hacer publicidad a una actividad colectiva o un espectáculo. En este caso, es la empresa o promotor quien explota esa imagen para hacer publicidad. Y, finalmente, cabe mencionar que también se aplica lo mismo en el caso de los rendimientos percibidos de la explotación de derechos de autor cuando haya cedido a terceros el uso de su explotación.

El problema que radica con este tipo de rendimientos es que sólo tienen cabida ante una clara relación laboral subordinada, situación que no es común entre los artistas plásticos, dado que lo habitual es que trabajen por cuenta propia.

El tercer tipo de rendimientos que puede tener cabida en la actividad del artista visual son los rendimientos del capital mobiliario. De acuerdo con el artículo 21 de la Ley del IRPF los mismos se componen de “la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por este”.

En este sentido y en cuanto a lo que nos acontece, el artículo 25.4.d) de la Ley del IRPF incluye entre los que denomina “otros rendimientos del capital mobiliario” a los

¹¹ Artículo 17 de la Ley del IRPF.

“procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su publicación”¹². No obstante, al igual que sucedía con los rendimientos del trabajo, ambos ingresos sólo tendrían cabida en el marco de una relación laboral subordinada, que no es el caso del artista plástico, por lo que no son relevantes. La misma conclusión se aplica a los rendimientos del capital inmobiliario que sólo tienen cabida cuando no sean fruto de una actividad económica.

Por último, el tipo de rendimiento que puede obtener un artista, que nos queda mencionar son las ganancias y pérdidas patrimoniales. De acuerdo con el artículo 33.1 de la Ley del IRPF son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos. Dicho artículo tendría cabida en la actividad del artista visual en la que, una vez realizada su obra, proceda a su venta para obtener un beneficio y por tanto, poder vivir de su actividad. Sin embargo, no podemos calificar ese beneficio como ganancia patrimonial porque, como hemos indicado, reciben el tratamiento de rendimientos de actividad económica. Al contrario, los que obtienen ganancias patrimoniales por la venta de obras de arte son terceros poseedores de dichas obras, cuando realizan una transacción.

A la vista de la información obtenida, podemos concluir que, si entendemos al artista plástico como profesional, que desarrolla una actividad con un mínimo de habitualidad mediante la ordenación propia de la misma, lo lógico es que las rentas percibidas con ocasión de la misma reciban la calificación de rendimientos de actividades económicas, dicha calificación ejerce una suerte de *vis atractiva* sobre las otras. De modo objetivo, si el artista plástico ejerce una actividad en los términos que dispone el artículo 27 de la LIRPF, sus ingresos serán rendimientos de actividades económicas.

3.2 Tratamiento tributario de la actividad del artista en el IRPF.

¹² MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, “El alcance de la calificación de los derechos de imagen como rendimientos del capital en el IRPF”. En *Revista Quincena Fiscal* nº 18, 2020.

Una vez vistos los tipos de rendimientos que puede percibir un artista fruto de su actividad, vamos a analizar cómo se articula el tratamiento tributario de los mismos. Nuestro objetivo es presentar detalladamente el procedimiento fiscal para posteriormente comentar qué problemas presenta y qué soluciones han sido planteadas.

Asimismo, cabe mencionar que partimos de la figura del artista como profesional, sobre la cual se articulará la problemática que veremos en los siguientes apartados. Retomando lo anterior, recordamos que la ordenación por cuenta propia de su actividad produce rendimientos de actividades económicas, los cuales constituyen su principal fuente de ingresos para subsistir y, por tanto, son en los que centraremos nuestro estudio.

A continuación, abordaremos el tratamiento correspondiente a los rendimientos de actividades económicas en el IRPF y su consiguiente determinación del rendimiento neto.

En primer lugar, es importante aclarar que las obligaciones fiscales no aparecen una vez iniciada la actividad, sino que para su realización previamente es necesario realizar determinados trámites. El primero de ellos es la presentación de una declaración censal a través de los modelos 036 o 037. Censo de empresarios, profesionales y retenedores. Dicho documento deberá incluir la inclusión de la actividad como profesional y su encuadre en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE.

Eventualmente, y una vez formalizada su actividad como profesional, es posible determinar su rendimiento neto. Para ello, existen dos métodos: Estimación directa y estimación objetiva. A los artistas como profesionales les será de aplicación la estimación directa, que conforme dispone el artículo 16.1 de la Ley del IRPF, constituye el método general para la determinación de la cuantía de los distintos componentes de la base imponible del IRPF, entre los cuales se incluyen, obviamente, los derivados del ejercicio de actividades económicas. Este método se basa en las declaraciones presentadas por el contribuyente, así como en los datos consignados en los libros y registros contables que está obligado a llevar, comprobados por la Administración tributaria.

Cuando se trata de la determinación del rendimiento de actividades económicas en el IRPF el método de estimación directa admite dos modalidades: normal y simplificada¹³. La modalidad normal (EDN) debe aplicarse para empresarios o profesionales siempre que cumplan dos requisitos. El primero de ellos es que el importe de la cifra de negocios del año anterior correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente supere los 600.000 euros anuales. En caso de que en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, a estos únicos efectos. Y el segundo requisito, es que se haya renunciado a la modalidad simplificada del método de estimación directa.

Por su lado, la modalidad de estimación simplificada (EDS) es aplicable a empresarios y profesionales cuya actividad no sea susceptible de acogerse a estimación objetiva, o que hayan renunciado o estén excluidos de dicho método. Asimismo, este método tiene carácter voluntario¹⁴, el contribuyente puede renunciar a su aplicación, por lo que, salvo que lo haga este servirá para la determinación del rendimiento neto de todas sus actividades económicas desarrolladas. En cuanto a los requisitos adicionales, es necesario que el importe neto de la cifra de negocios de todas sus actividades no supere la cantidad de 600.000 euros anuales en el año anterior, así como que ninguna actividad desarrollada por el contribuyente se encuentre en la modalidad de EDN.

Un matiz que destacar es que, con excepción de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva, en el primer año de ejercicio de la actividad, el rendimiento se determinará por la modalidad simplificada, salvo renuncia expresa a la misma, sea cual sea el importe neto de la cifra de negocios resultante al final del ejercicio.

En el caso de los artistas, por la inestabilidad de su actividad que suele producir bajos ingresos, les será de aplicación la estimación directa simplificada.

¹³ Artículo 30.1 de la Ley del IRPF

¹⁴ Artículo 28 del Reglamento IRPF.

3.2.1. Determinación del rendimiento neto.

Para el cálculo se realiza la diferencia entre los ingresos íntegros obtenidos y los gastos deducibles. Los ingresos están constituidos por diversas partidas como: ingresos de explotación, subvenciones, autoconsumo de bienes o servicios y otros ingresos. No obstante, en el caso que nos acontece, los ingresos del artista estarán principalmente compuestos por los ingresos de explotación, que son los derivados de la venta de los bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto propio de la actividad. En este sentido, nos referimos a la contraprestación obtenida por la venta de las obras de arte que el artista haya elaborado.

Una vez obtenidos los ingresos, el siguiente paso es reducir el importe relativo a los gastos el cual estará compuesto por la compra de los materiales necesarios para la realización de la actividad, los gastos de suministros, tributos fiscalmente deducibles y otros gastos fiscalmente deducibles. A todo ello deberá incorporarse el conjunto de provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación. El resultado de la diferencia dará lugar al rendimiento neto.

Tras obtener el rendimiento neto, se practicará en su caso, una reducción por rendimientos que hayan sido generados en un período superior a dos años o hayan sido obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio, (artículos 32.1 LIRPF y 25 RIRPF). El resultado es lo que se denomina rendimiento neto reducido.

Finalmente, el rendimiento neto reducido total se obtiene sobre la base del rendimiento neto. Existen, por un lado, dos reducciones generales por el ejercicio de determinadas actividades económicas que son: la relativa a trabajadores autónomos económicamente dependientes o con un único cliente no vinculado; y la reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad económica. Ambas reducciones son totalmente compatibles entre sí. En adición, la última reducción procedente es la reducción en el rendimiento neto por inicio de actividad, recogida en el artículo 32.3 de la Ley del IRPF.

4. PROBLEMÁTICA.

4.1 Problemática de la tributación.

Los artistas plásticos son trabajadores por cuenta propia o autónomos. A efectos fiscales, su encuadre en las Tarifas del IAE los califica como profesionales¹⁵. No obstante, el colectivo artístico ha manifestado en numerosas ocasiones su desaprobación respecto de esa calificación, reclaman que no son profesionales al uso y dado que su actividad tiene ciertas peculiaridades, merece un tratamiento específico que tenga en cuenta las circunstancias del sector¹⁶.

En el punto previo hemos analizado qué tratamiento reciben sus rendimientos en el IRPF. Nuestro objetivo ahora es contrastar sus obligaciones fiscales con la realidad de la práctica que viven día a día.

Como ya se ha mencionado, el trabajo del artista plástico es la creación de obras de arte para su posterior venta. Dos aspectos definen la dinámica de su actividad: la intermitencia y la irregularidad, ambas son protagonistas durante todo su proceso productivo. Con ello nos referimos a que su realidad es compleja debido a la falta de estabilidad en el plano profesional. La inestabilidad queda reflejada en la prolongación de extensos períodos sin ingresos por falta de trabajo que, de un momento a otro, puede ir seguida de una sobrecarga de trabajo, que si bien, produce grandes beneficios, no suele producirse durante mucho tiempo, lo que suele ir acompañado de problemas en su declaración del IRPF. La actividad del artista, y concretamente la del artista plástico, se basa en la creación de proyectos independientes, “el artista busca caminos propios que le distinguen de los demás”¹⁷, lo que supone que el paso de una idea a otra no sea tan sencillo como la creación en masa de productos, propia de otros profesionales.

¹⁵ Sobre lo dicho nos remitimos al punto 2.2 Artista como profesional.

¹⁶ A modo de ejemplo podemos consultar la comparecencia de APIM (Asociación Profesional de Ilustradores de Madrid) (<http://apimadrid.net/wp-content/uploads/2014/10/INFORME-III-COMPARENCIA-26-ABRIL-2017.pdf>)

¹⁷ Artículo titulado *El Arte y la sociedad de consumo* que puede consultarse en el siguiente enlace (<http://haarte.blogspot.com/2016/05/el-arte-y-la-sociedad-de-consumo.html>)

Otro aspecto que refleja la intermitencia e irregularidad se da durante el desarrollo de su actividad, es decir, cuando el artista trabaja. La peculiaridad de su actividad es que puede estar trabajando durante años y no percibir ingresos. Esto se debe a que el proceso de elaboración de una obra de arte depende de muchos factores tanto físicos como emocionales, que el propio autor pretenda transmitir en ella. La motivación del artista no es producir aquello que sabe que se va a vender, “un pintor es un hombre que pinta lo que vende. Un artista, en cambio, es un hombre que vende lo que pinta”¹⁸. Esta situación supone que pese a ser su actividad principal, el autor necesita compaginar dicha actividad artística con otros trabajos que pueden no ser ni de la misma naturaleza para poder subsistir, lo que a la hora de su declaración presenta problemas.

Eventualmente, transcurrido dicho período proceso de creación, el siguiente paso es la venta de la obra para poder obtener un beneficio económico. Este proceso tampoco queda libre de dificultades, dado que dar a conocer la obra de un autor, especialmente si no es conocido previamente puede ser un proceso arduo que lo más común es que se realice a través de representantes o galeristas. Se estima que la puede producirse transcurridos meses e incluso años desde que se dio a conocer¹⁹, pudiendo incluso producirse tras su muerte.

Llegados a este punto hemos podido comprobar que la actividad artística no sigue el ritmo propio de otros profesionales que sí tienen unos horarios mejor definidos, así como una cartera de clientes a los que prestar sus servicios con regularidad, y que facilita la posterior tarea de llevar a cabo una contabilidad adecuada de su actividad y su correspondiente declaración a efectos del IRPF.

Partiendo de esta idea, no podemos olvidar que si bien, debido a su inestabilidad la falta de ingresos es palpable, la realización de cualquier actividad económica supone unos gastos necesarios. En el caso que nos acontece, para la realización de una obra, su autor

¹⁸ Cita del pintor Pablo Picasso.

¹⁹ DOMÍNGUEZ ENFEDAQUE, Nuria y Domínguez Martínez, José M, “El valor económico de las obras de arte” en : *eXtoikos*, 18, 2016, pp. 81-89

necesitará de los materiales para llevarla a cabo como pueden ser sets de pintura, pinceles y espátulas de arte como instrumentos y lienzos sobre los que pintar dependiendo de la superficie y la técnica empleada. Otros gastos van destinados cursos de formación, que, aunque una persona pueda tener de forma innata el “don de las artes”, se exigen para la realización de determinados trabajos, al igual que para el perfeccionamiento de la técnica. Asimismo, un componente muy importante es la iluminación y una adecuada ventilación para la conservación de la pintura, y debido a que lo usual es que los artistas trabajen desde casa, a parte de los gastos propios de la actividad podríamos incluir como gastos de forma indirecta los relativos a la luz como suministro de la vivienda. Por tanto, es evidente que, si su actividad presenta gastos necesarios para su puesta en marcha, los cuales se caracterizan por ser elevados y la falta de ingresos es palpable, se hace evidente que subsistir sólo dependiendo del posible rendimiento artístico no es tarea sencilla.

Una vez que sabemos cómo funciona la realidad práctica del artista, nos corresponde mencionar qué inconvenientes presenta dicha dinámica de cara al IRPF²⁰. Como mencionamos en líneas previas, el IRPF es un impuesto de carácter progresivo que grava la renta obtenida por las personas físicas. Dicho carácter progresivo es el primer aspecto que destacar, el mismo implica que cuanto mayor sea la renta percibida por el contribuyente mayor será el porcentaje que grava la base imponible, así lo establece la Constitución en su artículo 31.1 enmarcando el principio de progresividad tributaria, por el que cada ciudadano contribuirá al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica. En el caso del IRPF, la base liquidable se divide en tramos, a cada cual se le asigna un tipo de gravamen aplicable; asimismo, las Comunidades Autónomas pueden elaborar sus propias escalas de gravamen general.

El problema que encuentran los artistas respecto a la progresividad del impuesto es que puede ocurrir que mientras se desarrolla el proceso de elaboración de una obra sus rentas serán bajas e incluso ausentes si sólo proceden de la actividad artística. No obstante, en el momento en el que se venda una obra, la cual puede alcanzar cifras

²⁰ Referencia al Apartado 2. Tratamiento tributario de la actividad del artista en el IRPF.

desorbitadas²¹ que no siempre llevan aparejada una explicación económica, su autor deberá tributar por el beneficio obtenido, que en caso de ser elevado le corresponderá, según lo que hemos comentado previamente, un tipo de gravamen alto según los tramos, lo que supondrá una reducción considerable del beneficio. Los artistas denuncian esta situación y consideran que no se tiene en cuenta a efectos del cálculo de la cuota, su proceso de elaboración y las peculiaridades de tu trabajo.

Según el artículo 31.1 de la Ley del IRPF, los rendimientos irregulares derivados de las actividades económicas son aquellos “rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”. A los mismos les será de aplicación una reducción del 30% cuando se imputen en un solo período impositivo. En el caso de los artistas, hemos podido comprobar que su actividad se caracteriza por su desarrollo durante varios años por lo que a priori podríamos aplicar esta reducción. No obstante, el mismo artículo señala que “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”.

En la práctica, la normativa no tiene en cuenta el contexto de la actividad artística que es eminentemente irregular en el tiempo. Una forma de corrección de la progresividad del impuesto ya mencionada podría ser el reconocimiento de la irregularidad de sus rentas para poder aplicar esa reducción²². Asimismo, este aspecto podría no estar lejos de ser conseguido a la vista de la STS 28/2021 de 20 de enero de 2021, de la Sala Contencioso Administrativo, por la que el Tribunal Supremo reconoce al sector de la abogacía la

²¹ DOMÍNGUEZ ENFEDAQUE, Nuria y Domínguez Martínez, José M, “El valor económico de las obras de arte”, ob. Cit., pp. 81-89.

²² El mismo enfoque ha sido respaldado por otros autores como en GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a Luisa, *El estatuto fiscal del Artista*, Ed. La cultivada, pp. 14-15.

posibilidad de aplicar dicha reducción del 30% sobre rendimientos irregulares para aquellos generados en un período superior a dos años²³.

En relación con la irregularidad y los tipos de gravamen aplicables a los rendimientos, aparece otra cuestión: los rendimientos de escaso importe. Aspecto común en la actividad de los creadores visuales, una vez más a pesar de no tener ingresos o no ser relevantes a efectos de cálculo, sí hay obligación de tributar y además el tipo de gravamen no suele tener en cuenta el contexto, por lo que suele ser muy elevado en comparación con el beneficio obtenido.

Otro de los principales problemas que enfrenta el colectivo artístico es la ambigüedad respecto a su actividad que existe en la clasificación de las Tarifas del IAE. En puntos previos hemos mencionado que los artistas son profesionales debido a su encuadre en la Sección Segunda y también el descontento que provoca en los propios artistas ser calificados como un profesional al uso. El hecho imponible del IAE está comprendido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”, así lo dispone el artículo 78.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). No obstante, dicho impuesto no es de interés por su función tributaria, sino por lo que implica, dado que las personas físicas están sujetas pero exentas del pago del mismo. Su relevancia comienza en el momento en el que para ejercer una determinada actividad económica es necesario darse de alta y seguidamente incluirse dentro de un grupo porque dentro de un mismo sector pueden existir multitud de actividades distintas. Los artistas están incluidos en la “Agrupación 086. Profesiones liberales, artísticas, literarias y culturales” en la que sólo se diferencian tres grupos sin mayor precisión, por lo que es habitual que su actividad no esté identificada adecuadamente. En aras de realizar una correcta clasificación deben plantearse consultas ante la Dirección General de Tributos, lo que no siempre garantiza

²³ STS 28/2021 de 20 de enero de 2021, de la Sala Contencioso Administrativo, Sección 2ª, Rec: 5372/2019 (RJ\2021\3369).

Esta sentencia marca un cambio en la práctica jurídica que podría beneficiar también al sector artístico dado que tanto abogados como artistas plásticos son considerados profesionales y el tratamiento tributario aplicable a los mismos presenta grandes similitudes.

una respuesta concreta, y en su lugar se clasifica de forma genérica como es el caso del nuevo “Grupo 869: Otros profesionales relacionados con las actividades artísticas y culturales no clasificadas en la sección tercera”, o se incluyen dentro de otros epígrafes generales que se alejan de su profesión y no reflejan su realidad como “Epígrafe 899: Otros profesionales relacionados con los servicios”.

El colectivo artístico reclama grupos más específicos porque considera que sería un primer paso para identificar su actividad y separarla de otras actividades que no guardan relación alguna entre sí como es el caso los deportistas o espectáculos taurinos; para posteriormente reconocer sus especificidades particulares y colectivas²⁴. Asimismo, dicha clasificación en el IAE influye en otros aspectos más relevantes de cara a la tributación en el IRPF. Según el epígrafe en el que quede enmarcada una actividad, cambian las obligaciones fiscales que debe cumplir el contribuyente, según se trate de actividad profesional o no. Uno de los supuestos es la obligación de practicar una retención a cuenta sobre los rendimientos profesionales y/o la posibilidad de no presentar la liquidación trimestral del pago fraccionado del IRPF. En resumen, una adecuada clasificación en el IAE podría solucionar, sino mejorar, algunos de los problemas citados que viven los artistas en su día a día.

Hemos podido conocer algunos de los principales problemas que encuentran los artistas respecto de su actividad en el ámbito fiscal. Todos ellos comparten el mismo núcleo que es la falta de reconocimiento de su actividad, lo que dificulta en gran medida que puedan recibir un tratamiento más específico que tenga en cuenta aspectos tan importantes como el propio funcionamiento de su actividad. Los inconvenientes que hemos ido analizando no han permitido observar que su ritmo de producción sufre altibajos constantes que no quedan adecuadamente reflejados en su declaración tributaria y que los únicos perjudicados son los propios artistas. Los colectivos de artistas reclaman un mejor trato que les permita un tratamiento fiscal equitativo que tenga en cuenta sus peculiaridades de intermitencia e irregularidad y que no sólo quede reflejado a efectos

²⁴ Es una de las peticiones incluidas en la campaña de ámbito nacional impulsada por asociaciones y colectivos culturales españoles, como es el caso de SOS Sector Gráfico. Puede consultarse en el siguiente enlace: (<https://sossectorgrafico.wordpress.com/estatuto-del-artista/>) [Última consulta 17/04/2023].

fiscales. Desean una adecuada regulación que les permita estar al corriente de sus obligaciones. Para ello aparece el Estatuto del Artista.

4.2 La elaboración de un Estatuto del Artista.

El punto previo tenía como misión dar visibilidad a los problemas que encuentran los artistas visuales en su día a día, destacando aquellos que pertenecen al ámbito tributario y cuya problemática gira en torno al IRPF. Como hemos mencionado a lo largo del presente trabajo, esta situación ha motivado numerosas propuestas de mejora durante muchos años por parte de los creadores visuales. Reclaman un trato más específico que atienda verdaderamente sus especialidades, que se les trate como realmente son y se valore su profesión²⁵.

Como intento de dar voz al colectivo artístico y como impulso de medidas que mejoren la situación, el 2 de febrero de 2017 se crea la Subcomisión para la elaboración de un Estatuto del Artista, en el seno de la Comisión de Cultura por acuerdo del Pleno del Congreso de los Diputados. Fue impulsada por el grupo parlamentario confederal de Unidos Podemos el 7 de octubre de 2016. Para su aprobación se produjeron comparecencias entre 2017 y 2018 de personalidades relacionadas con el mundo del arte, desde grupos y asociaciones de artistas de todos los ámbitos (asociaciones como AAPEEE o FAETEDA), así como abogados y especialistas en derecho y fiscalidad.

El informe de la Subcomisión fue aprobado con la intención de lograr la elaboración de un “Estatuto del Artista y del Profesional de la Cultura, adaptado a las necesidades específicas del sector, que contemple tanto a los y las trabajadores y trabajadoras por cuenta ajena como a quienes lo hacen por cuenta propia”²⁶. Pretende hacer realidad el deseo de regular su situación profesional tanto para sus obligaciones con Hacienda Pública como con la Seguridad Social. Para lograr el mencionado objetivo se propusieron

²⁵ Como ejemplo de las reclamaciones puede consultarse el *INFORME COMPARENCIA del SECTOR DE LA ILUSTRACIÓN* en la Subcomisión para la elaboración de un Estatuto del Artista (2017) en el siguiente enlace (<https://apimadrid.net/estatuto-del-artista-informe-comparencia-del-sector-de-la-ilustracion/>).

²⁶ Así se establece en el Informe del Congreso de los Diputados sobre el Estatuto del artista, p. 2.

medidas en materia de fiscalidad, de Seguridad Social, representación sindical, mejora de la precariedad laboral y lucha contra los “falsos autónomos”, y fomento de la actividad artística sin ánimo de lucro.

Sin embargo, antes de mencionar las medidas propuestas conviene valorar por qué es necesario un Estatuto del profesional de la cultura. La creación de la Subcomisión parlamentaria para la aprobación del Estatuto marca un antes y un después para la cultura dado que no sólo se trata de una proposición de medidas de mejora, sino que, por primera vez se ha dado voz y presencia pública en España a las inquietudes del colectivo artístico. Todo ello con el fin de consolidar una profesión digna y específica. Así en el informe de la Subcomisión se reconoce a la cultura como un trabajo y “como todo trabajo merece una remuneración justa, así como la posibilidad de llevarlo a cabo con derechos y obligaciones, sea cual sea el campo en el que uno se mueva: la autoría, la interpretación, el comisariado, la promoción o las labores técnicas.” El primer paso para poder adoptar mejoras es reconocer que existe un problema que todavía no tiene solución.

No obstante, el mencionado Estatuto no es el primer reconocimiento de la situación del colectivo artístico. Desde 1970 han existido regulaciones para incluir a los artistas en el Régimen de Seguridad Social²⁷, así como en el régimen de trabajadores autónomos o por cuenta propia (RETA)²⁸. La regulación más destacada fue el RD 1435/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos. Sin embargo, en la práctica estas regulaciones han resultado insuficientes.

Asimismo, cabe mencionar que del mismo modo que el informe no es el primer reconocimiento de la situación artística en España, tampoco lo es en Europa. Con los años, muchos países de la Unión Europea han ido incorporando a sus legislaciones medidas de protección de los artistas. Un ejemplo pueden ser Finlandia y Países Bajos,

²⁷ Decreto 635/1970, de 12 de marzo, por el que se establece el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Artistas (Disposición derogada)

²⁸ RD 2621/1986, de 24 de diciembre, por el que integran los Regímenes Especiales de la Seguridad Social de Trabajadores Ferroviarios, Jugadores de Fútbol, Representantes de Comercio, Toreros y Artistas en el Régimen General, así como se procede a la integración del Régimen de Escritores de Libros en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.

cuyas legislaciones incluyen subvenciones para la realización de proyectos artísticos, la creación de estudios, e incluso ayudas para afrontar los gastos en caso de bajos ingresos²⁹. Sin embargo, el modelo más avanzado sería el sistema incorporado en Francia, el cual no es un estatuto jurídico propiamente dicho, como pretende incorporar España, sino “una situación admitida y protegida por el legislador francés”³⁰. El modelo intermitente francés sirve como referencia al modelo español, el mismo contempla contratos temporales especiales adaptados a la irregularidad de los artistas, al igual que establece medidas de carácter fiscal para reducir la carga impositiva en caso de bajos ingresos.

Todas estas legislaciones demuestran no sólo que el problema que atormenta a los artistas es real y preocupa a los gobiernos, sino que es posible adoptar medidas factibles que poco a poco cambien su situación. En el caso español, el proyecto para la elaboración de un Estatuto del Artista es el movimiento más completo hasta ahora y por ello, tras haber comparado las diferentes opciones y valorado la situación en otros países del entorno, plantea una serie de medidas en materias diversas que procedemos a desarrollar. Debido al contenido de este trabajo y pese a que el documento incluye medidas del ámbito laboral y de seguridad social, destacaremos las relativas al ámbito fiscal, haciendo hincapié en las relativas a la imposición directa o IRPF.

Para dar respuesta a la problemática visualizada, la primera medida en materia fiscal se refiere a los rendimientos irregulares. Plantea tres alternativas para lograr un tratamiento más adecuado a la situación del artista que pueda ser compatible con los rendimientos irregulares. La primera de las opciones consiste en una promediación de los ingresos percibidos por el contribuyente en forma de rendimientos de trabajo o actividades económicas declarados en los últimos 3 o 4 años, en los que en cada año se determinaría el rendimiento neto declarado derivado del trabajo o actividad económica, para posteriormente comprobar las fluctuaciones y obtener una homogeneización de la

²⁹ Información extraída de la obra: “Estatuto del artista y del creador” (2012) elaborado por la Unión de Asociaciones de Artistas Visuales (AAVIBV).

³⁰ ALIAGA RUÍZ, Icíar *Estudio comparado entre el modelo intermitente francés y el modelo español de contratación temporal de artistas en espectáculos públicos en el marco de la doctrina emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*; Observatorio, cultura y comunicación, Fundación alternativa (2018); pp. 19

cifra del rendimiento neto. La segunda opción sería una promediación del tipo impositivo para limitar la progresivas en aquellos casos en los que la actividad económica tenga una duración inferior a la ordinaria. Y la última, y más factible, es la exención del 30% por rendimientos irregulares. Esta última medida plantea, bien una modificación de los preceptos 18.2 y 32.1 de la LIRPF para incorporar un supuesto específico referido a las rentas “altamente fluctuantes cuyo importe exceda del 50%” del total de ingresos obtenidos, o la supresión del segundo párrafo del artículo 32.1 que excluye la aplicación de dicha reducción.

La siguiente propuesta se compone de una recomendación para reducir los tipos de retención a cuenta para rendimientos del trabajo y actividades económicas cuyo importe sea inferior al SMI y para anticipos a cuenta por derechos de propiedad intelectual.

La última propuesta en materia de IRPF va encaminada a corregir el tratamiento respecto a la deducibilidad de los gastos inherentes a la actividad del artista, a través de una serie de recomendaciones de gastos en materia de rendimientos del trabajo y de actividad económica³¹.

Por añadidura, debemos mencionar las propuestas relativas al Impuesto sobre Actividades Económicas. Hemos destacado la importancia que presenta la clasificación de sus tarifas a la hora de realizar una actividad económica y la repercusión que tiene sobre la tributación en otros tributos, entre los que destaca el IRPF. La medida planteada pretende mejorar el funcionamiento de las tarifas a través de una actualización de los epígrafes de la sección segunda (actividades profesionales) y solventar que en la sección tercera (actividades artísticas) existen actividades para las que el RETA no contempla el alta individual como autónomo para la realización de servicios profesionales.

4.3 Medidas conseguidas en materia de fiscalidad.

³¹ Los gastos deducibles y su problemática será desarrollado en detalle en el apartado 4.

Desde la aprobación por el Pleno del Congreso de los Diputados del informe de la Subcomisión para la elaboración del Estatuto del Artista en el año 2018, se han producido mejoras que han dado cumplimiento a algunas de las recomendaciones planteadas. Las mismas sirven de ejemplo para comprobar que es posible hacer pequeños cambios que supongan grandes consecuencias positivas.

A grandes rasgos, podemos destacar dos normas que contribuyen a crear un marco laboral más específico para la actividad artística. Por un lado, el Real Decreto-ley 2/2022, de 22 de marzo por el que se adapta el régimen de la relación laboral de carácter especial de las personas dedicadas a las actividades artísticas, así como a las actividades técnicas y auxiliares necesarias para su desarrollo, y se mejoran las condiciones laborales del sector, pretende acabar con los abusos en los contratos y evitar la masiva sucesión de contratos temporales. Por otro lado, más propio del ámbito fiscal destacamos el Real Decreto 31/2023, de 24 de enero por el que se modifica el Reglamento del IRPF para dar cumplimiento a las medidas contenidas en el Estatuto del Artista en materia de retenciones. Ambos sirven para lograr un tratamiento más equitativo para el sector artístico.

En el caso concreto del segundo Real Decreto, el mismo da respuesta a la recomendación contenida en el Estatuto del Artista reducir los tipos de retención a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo y de actividades económicas. Para ello, modifica el artículo 86.2 del RIRPF, que consiste en la reducción del 15% al 2% del tipo mínimo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo que deriven de una relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad. Del mismo modo, modifica el artículo 95.1 del RIRPF, que se reduce el tipo de retención del 15% al 7% en relación con las actividades económicas desarrolladas por los artistas, siempre que se cumplan dos condiciones³². Las modificaciones introducidas suponen un paso para limitar que el artista

³² Será necesario que el artista hubiera obtenido en el período impositivo anterior unos rendimientos íntegros de tales actividades inferiores a 15.000 euros y que estos representen su principal

plástico vea reducidos sus escasos ingresos ante elevados tipos de retención, y así sea más fácil subsistir con los ingresos de su actividad.

En las mismas líneas, destacan por su relevancia las modificaciones introducidas por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el año 2023. Esta norma refleja la preocupación del Gobierno por dar cumplimiento a las recomendaciones contenidas en el Estatuto, ya que no sólo se ha limitado a un ámbito. En primer lugar, se modifica el artículo 101.3 de la LIRPF, que reduce el tipo de retención sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual al 7%. La segunda medida introducida, va referida al IAE y supone la introducción de dos nuevos grupos para clasificar de forma específica la actividad ejercida por escritores y guionistas, y otro para recoger de forma genérica al resto de profesionales de la cultura encasillados en la sección segunda. De igual modo, en la sección tercera también se crea un nuevo grupo relativo a los artistas musicales.

Como razonamiento posterior, hemos podido visualizar los pequeños cambios que se han ido introduciendo para dar cumplimiento a las peticiones de la Subcomisión, y pese a que todavía quedan muchas categorías de profesionales por clasificar de forma más específica, quitar peso a la introducción de nuevos grupos sería un error porque sigue siendo un avance. Las modificaciones introducidas en el Reglamento del IRPF y la Ley del IRPF están destinadas aquellas personas del colectivo artístico con menos ingresos que, previamente en el momento inicial de su actividad el porcentaje de retención era excesivo en comparación con los ingresos percibidos. El objetivo es que puedan cumplir con sus obligaciones fiscales sin que les suponga un impedimento para la realización de su actividad.

fFuente de renta, entendida esta última como más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.

4.4 Aspectos pendientes (gastos deducibles).

Es cierto que la aprobación del informe la Subcomisión para el Estatuto del Artista ha podido dar algunos frutos, pero la realidad es que la situación de los artistas visuales en España precaria de forma considerable, especialmente en comparación con otros países en Europa como Francia o Alemania. Es innegable que las modificaciones suponen avances y que realmente constituyen los primeros pasos, pero el día a día de los artistas sigue enfrentando grandes retos que todavía no han sido tratados, especialmente aquellos relativos a los artistas plásticos. Un ejemplo de ello es que la mayoría de las medidas propuestas van dirigidas a los artistas de espectáculos públicos, como puede ser cine, música o teatro, y no prestan tanta atención a los artistas plásticos. La problemática de los mismos es muy diferente, principalmente porque son trabajadores por cuenta propia y por tanto, el aspecto relevante a efectos del IRPF son los rendimientos de actividades económicas que perciben como consecuencia de su actividad.

El aspecto que más preocupa y va a ser el foco de nuestro estudio son los gastos deducibles y las consecuencias que tienen en su declaración del IRPF. Porque pese a que como hemos comentado, el Estatuto del Artista contiene recomendaciones en materia de deducibilidad, el mismo pone más énfasis en los relativos a los rendimientos del trabajo. Es muy importante tener en cuenta los problemas que plantea la deducibilidad de los gastos, especialmente cuando tienen como resultado rendimientos (o bases imponibles) negativas, aspecto que desarrollaremos en el siguiente apartado.

5. LOS GASTOS DEDUCIBLES.

5.1 Concepto.

La misión de este apartado es presentar uno de los grandes problemas que acecha en el ámbito fiscal a los artistas, uno de los que todavía no presentan una solución viable a largo plazo, es el caso de los gastos deducibles y las consecuencias que se derivan de su aplicación.

Como vimos en apartados anteriores, los gastos deducibles actúan como un componente necesario para el cálculo del rendimiento neto de los rendimientos de actividades económicas³³. Sin embargo, el primer paso antes de profundizar en la materia es determinar qué es un gasto deducible. Denominamos gastos deducibles a la suma de los gastos contables, de explotación y financieros, y algunos gastos fiscales no contables, que la normativa de cada impuesto permite deducir de los ingresos fiscalmente computables para determinar la base imponible, siempre cumpliendo unos principios determinados³⁴.

Para el siguiente paso, debemos recordar que el artista plástico es un trabajador por cuenta propia, es decir, trabaja en régimen de autónomo sin mediar una relación laboral de carácter dependiente. Esto es importante porque por ese motivo su actividad da lugar a rendimientos de actividades económicas, lo cual es relevante para la aplicación de los gastos deducibles debido a que el artículo 28 de la LIRPF, en su apartado primero indica que “El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades³⁵, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa”. Esta remisión nos redirige al artículo 10 de la LIS, que en su apartado tercero dispone “En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Así, para que un gasto sea deducible en el impuesto de sociedades deben cumplirse cuatro requisitos. El más relevante es que se halle vinculado con su actividad.

³³ Retomamos la mención que hicimos en el apartado II. Tratamiento tributario de la actividad del artista.

³⁴ Definición obtenida de la página web de Wolters Kowler (<https://www.wolterskluwer.com/es-es/expert-insights/todo-sobre-los-gastos-fiscalmente-deducibles#:~:text=Denominamos%20gastos%20deducibles%20a%20la,siempre%20cumpliendo%20unos%20principios%20determinados.>) [Última consulta 30/04/2023]

³⁵ La normativa del Impuesto de Sociedades es la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, además de haberse devengado, debe ser un gasto vinculado a la actividad económica desarrollada por el contribuyente. Este requisito tiene su fin en que la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles³⁶.

El tercer requisito es que se hallen debidamente contabilizados. Deben registrados en la contabilidad o en los libros-registro que con carácter obligatorio deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en régimen de estimación directa simplificada. En el Impuesto de Sociedades deben estar imputados contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por último, el cuarto requisito es que los gastos estén justificados, con carácter general, mediante factura. Así, el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) establece que “Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación”. Este artículo indica que la mera contabilización de un gasto no posibilita su deducción, debe quedar reflejado en un documento.

Ahora bien, la factura no es el único medio de prueba, el obligado tributario puede tener que probarlo de otras formas distintas.

Vistos todos los requisitos para la deducibilidad y aclarado el concepto, procedemos a profundizar en la problemática que acontece a los artistas plásticos, trabajadores por cuenta propia, respecto de los mismos.

³⁶ El artículo 29 LIRPF incluye especialidades en materia de bienes patrimoniales afectos a la actividad económica.

5.2 Problemática: rendimiento negativo.

Recordamos que los gastos deducibles actúan como un componente necesario a la hora de calcular el rendimiento neto. Y como vimos en líneas previas, el primer paso para el cálculo del rendimiento neto resulta ser la diferencia entre los ingresos de explotación obtenidos y los gastos inherentes a la actividad.

El inconveniente que afecta al artista visual es que su actividad presenta un marcado carácter inestable por lo que se refiere a los ingresos. En la misma línea, hemos comentado que puede darse la situación de que un determinado ejercicio no se obtengan ingresos, pudiendo esta situación de “escasez” prolongarse durante años³⁷. Durante dicho período no necesariamente se produce una parada en el proceso productivo, ya que, en el proceso creativo de las obras de arte, el resultado proviene de un proceso de inspiración previo a la elaboración material de las mismas, cuya duración no está determinada. Esta situación puede llegar a producir un rendimiento negativo, aspecto en el que prestaremos especial atención.

Comenzaremos detallando los pasos que nos pueden dar lugar a dicho rendimiento. La primera acción del creador visual en aras de realizar una obra, una vez obtenida la idea que pretende plasmar, es la compra de los materiales necesarios para poder llevarla a cabo. El primer año de creación supone un desembolso considerable dado que no sólo habrá que obtener la pintura, tinte u óleo, sino también los pinceles, paletas, marcos, telas o el elemento que constituya la superficie donde desee plasmar la obra, al igual que el mobiliario necesario³⁸. No obstante, hemos mencionado en varias ocasiones que es habitual que la actividad se prorrogue durante años, lo que provoca que el primer año exista un gasto, pero no ingresos dado que si la obra está en proceso no hay beneficio.

³⁷ Nos remitimos al apartado 3. Problemática, en el que se describen con detalle el problema de la irregularidad e intermitencia a efectos fiscales.

³⁸ Los distintos utensilios para crear una obra de arte pueden variar según la técnica o estilo del artista. A modo de ejemplo puede consultarse este enlace en la que se presenta una serie de materiales habituales en la actividad (<https://mitiendadearte.com/material-de-bellas-artes.html>) [Última consulta 08/05/2023].

Asimismo, durante los meses o años siguientes también puede ser necesario incurrir en otros gastos de equipamiento, así como gastos corrientes en forma de luz, agua o cualquier otro tipo de suministro que consuma el espacio donde se lleve a cabo la actividad. Es habitual que el artista ocupe un espacio de su vivienda como lugar de trabajo o “estudio”, por lo que es lógico que pueda deducirse los gastos corrientes que suponga la actividad pese a que se realice en su vivienda. En este sentido, el artículo 30.2 letra b) de la Ley del IRPF dispone que es posible deducir “En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total”. No obstante, pese a que la deducción de los gastos corrientes es una noticia positiva de cara al desarrollo de la actividad, la consecuencia será la misma que el primer año, hasta que no se venda la obra y se produzca un beneficio, el contribuyente sólo tendrá gastos que declarar, pero no ingresos³⁹.

Posteriormente, una vez finalizada la obra, lo usual es que la venta se demore en el tiempo. Una de las principales causas es que el funcionamiento del mercado del arte en España no favorece una rápida comercialización. En nuestro país, la oferta de arte es presidida por las “grandes élites”, no existe la educación en arte propia de otros países como Reino Unido o Alemania⁴⁰. La demanda puede medirse a través de la “disposición mínima a pagar”⁴¹ según la valoración propia de cada individuo. En este mercado existe un marcado individualismo tanto del artista como del comprador, no se trata de lo que la sociedad pagaría sino de lo que cada ciudadano considera. El comercio de las obras de arte no se rige por las reglas típicas de la oferta y la demanda, resalta por ser especulativo, lo que dificulta hacer una estimación de la frecuencia con la que se producen las

³⁹ Contabilizamos la actividad del artista de forma anual porque ya vimos que el IRPF es un impuesto de carácter progresivo que se declara anualmente. Cada año se obtiene un rendimiento derivado de la diferencia entre los ingresos obtenidos y los gastos incurridos para llevar a cabo la actividad.

⁴⁰ A modo de ejemplo, puede consultarse la página del British Council, que incluye varios programas de promoción de las artes (<https://www.britishcouncil.org/ve/programas>).

⁴¹ S. FREY, Bruno, *La economía del arte*, ob.cita., p. 40 y ss.

compraventas, precisamente porque depende de factores individuales movidos por gustos o creencias, e incluso en ocasiones, del azar.

Estos períodos previos a la obtención del beneficio resultan en que, a fecha de 31 de diciembre, momento de devengo del impuesto, nos encontramos con una problemática situación. El resultado de años en los que sólo han quedado registrados gastos, pero no ingresos, es un rendimiento neto con signo negativo. A raíz del rendimiento negativo surge la incógnita de si puede efectuarse una declaración con signo negativo o si existe otra solución.

Con el propósito de obtener una respuesta, han sido planteadas numerosas consultas vinculantes a la Dirección General de Tributos relativas a la obtención de rendimientos negativos en su actividad⁴². La respuesta en todos los casos planteados ha sido la misma, en primer lugar, la DGT hace mención del artículo 48 de la LIRPF en su apartado b), por el que indica que la BIG estará comprendida, además de por los rendimientos, por “El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales”. Seguidamente, el mismo precepto indica que los rendimientos negativos derivados de una actividad económica se integrarán en el saldo a) previsto en el citado artículo 48 (es decir, con los restantes rendimientos obtenidos por el contribuyente y las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), por lo que ya en este saldo a) se podrían compensar los rendimientos netos negativos de una actividad económica.

En el caso de no se pudiese compensar, ya sea total o parcialmente, estos rendimientos negativos al estar integrados en el saldo negativo que resulta de la letra a) al sumarse con el posible saldo positivo resultante de la letra b), se compensarían en esta fase de la liquidación del Impuesto. Si después de compensarse los saldos a) y b), resultase una cantidad negativa, nos encontraríamos ante una BIG negativa del período impositivo.

⁴² A modo de ejemplo. El presente párrafo tomará como referencia la respuesta obtenida en la consulta vinculante número V2825-14 de 20/10/2014 que versa sobre la obtención de rendimientos negativos en una actividad profesional en el ejercicio de la abogacía.

Seguidamente, hace referencia al artículo 50 de la LIRPF que establece la configuración de la base liquidable general, indica que, si la base imponible tiene saldo negativo, este será el saldo de la base liquidable. Conforme al apartado 3 del mencionado artículo, la misma podrá compensarse en el mismo período impositivo de acuerdo con las reglas de integración y compensación. Pero, dado el caso de que no se hubiesen podido compensar en el propio período impositivo, el importe que reste por compensar estará integrado en la base liquidable general negativa obtenida en el período impositivo, pudiéndose compensar esta base liquidable general negativa con las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes.

La respuesta que ofrece la DGT ante la ausencia de rendimientos positivos es la posibilidad de compensarlo con las partidas positivas a lo largo del tiempo, siempre que no supere un plazo máximo de cuatro años. No obstante, el problema que encuentra la situación del artista, que no es el caso de otro profesional como podría ser un abogado (mencionado en la consulta anterior) es que no existe tal posibilidad de compensación porque durante los años previos a la venta no existen rendimientos positivos. Esta ausencia de ingresos no sólo hace imposible la compensación, sino que además influye de forma considerable en el papel de los gastos deducibles, especialmente acerca de los requisitos para su deducibilidad.

En la situación del artista que hemos planteado, inmerso en el proceso productivo y la fase previa a la venta, los gastos constituyen un elemento relevante. Debido a que no ha podido registrar ingresos hasta el momento, la posibilidad de deducibilidad de los gastos es uno de los pocos indicios que demuestran que está realizando una actividad económica. Por este motivo, la siguiente cuestión es dar respuesta a la pregunta de si una actividad sin ingresos merece la consideración de actividad económica.

5.3 Una actividad económica sin beneficio ¿es una actividad económica o mero entretenimiento (“hobby”)?

El punto previo concluía lanzando la pregunta de si una actividad económica que no tiene ingresos durante un período prolongado puede seguir considerándose actividad

económica desde el punto de vista tributario. La mencionada es una cuestión que ha sido debatida por la doctrina en varias ocasiones y que, en un primer momento la respuesta que otorgaban los tribunales era que la falta de beneficio era motivo suficiente para excluir su calificación como actividad económica⁴³.

Este primer planteamiento fue sostenido por la STSJ de Madrid 890/2014, de 1 de julio de 2014⁴⁴, en la que la cuestión planteada es la negativa de deducibilidad de los gastos incurridos en una actividad que durante años arrastra grandes pérdidas. El tribunal consideró que una actividad que tenía carácter de entretenimiento, en su caso hípica pero que podría predicarse de la actividad artística, que durante años obtuviera pérdidas cuantiosas no podía considerarse actividad económica. El criterio adoptado por el tribunal giraba en torno a la “lógica empresarial”, consideró que no era razonable mantener una actividad que no cumplía su misión principal, la obtención de un beneficio fruto de su producción. Asimismo, indicó que la falta de ingresos podía dar a entrever una falta de ánimo de lucro en la actividad y que la única intención de realizarla era puro mantenimiento. La consecuencia derivada de esta argumentación resultó que, si no merecía la calificación de actividad económica, no cabía proceder a la deducción de los gastos incurridos.

No obstante, el Tribunal Supremo en su Sentencia 243/2016, de 03 de febrero de 2016, introdujo un nuevo pronunciamiento que desvirtuó el anterior. El tribunal da respuesta a las tres cuestiones planteadas. En primer lugar, desecha la idea de que una actividad que arrastre pérdidas, sólo por ese motivo pueda ser excluida de su consideración como actividad económica. Considera que “los resultados económicos no son un elemento condicionante de la existencia de actividad económica (...) puesto que la ley no introduce

⁴³ Autores como Andrea González en su artículo: *Hacienda está rechazando deducciones en el IRPF a los autónomos sin ingresos o que siempre dan pérdidas* (<https://www.autonomosyemprendedor.es/author/andrea-gonzalez/>); y José María Salcedo, abogado tributario (<https://www.hayderecho.com/blog/>) han debatido sobre esta cuestión. Del mismo modo, este asunto también ha sido tratado por el Tribunal Económico-Administrativo Foral; TEAF Resolución de 13 de abril de 2016; FJ: Tercero (JT\2017\460).

⁴⁴ STSJ de Madrid 890/2014, de 1 de julio de 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec nº 518/2012. Fundamentos Sexto y Séptimo. Extraída de la base de datos de NORMACEF (<https://www.normacef.es/>), referencia: NFJ056878.

esa circunstancia como elemento excluyente⁴⁵”. En relación con la segunda cuestión relativa a la “lógica empresarial” o racionalidad, considera que no está lo suficientemente justificada para poder sostener un criterio. Y respecto a la calificación como actividad de entretenimiento o “hobby”, el tribunal desecha la idea e indica que una actividad puede ser de entretenimiento y no por ello dejar de ser actividad económica que genere rendimientos, son conceptos totalmente compatibles que, por tanto, no pueden suponer una exclusión.

El razonamiento concluye expresando que existen determinadas actividades que “en un período inicial necesitan de inversiones cuantiosa, cuyos resultados positivos pueden retrasarse en el tiempo, e incluso no llegar a producirse, si median circunstancias desfavorables”⁴⁶. Esta conclusión ha sido sostenida por el Tribunal Económico-Administrativo Foral en su resolución de 13 de abril de 2016⁴⁷. La misma es de vital importancia para la situación del artista plástico, que queda reflejada en esa falta de ingresos, pero superada en gastos en los primeros años de actividad, aspecto que la STS 243/2016 no considera que sea motivo suficiente para que no puedan deducirse los gastos. Por tanto, la primera cuestión relativa a la existencia de actividad económica queda resuelta.

5.4 Correlación entre ingresos y gastos como requisito para la deducibilidad.

Llegados a este punto, podemos afirmar que la actividad llevaba a cabo por el artista plástico, a pesar de no tener beneficios sí es considerada actividad económica. Durante los años previos a la obtención de beneficio, ha realizado su correspondiente declaración que presenta un rendimiento negativo. El siguiente aspecto de la problemática es comprobar si la ausencia de ingresos supone algún inconveniente a la hora de practicar la

⁴⁵ El Art. 27 LIRPF indica como dos únicos requisitos para considerar como una actividad económica: la ordenación por cuenta propia de los recursos materiales y humanos y la finalidad de intervenir en la producción y comercialización.

⁴⁶ STS 243/2016, de 3 de febrero de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Rec. 4066/2014. FJ: Sexto, Séptimo y Noveno (RJ\2016\270).

⁴⁷ Tribunal Económico-Administrativo Foral TEAF Resolución de 13 de abril de 2016; FJ: Tercero (JT\2017\460).

deducibilidad de los gastos incurridos o incluso, si es posible practicar dicha deducción en el momento en el que se obtenga el beneficio.

Cabe recordar, como se ha detallado en puntos previos que la actividad del artista se caracteriza por presentar años en los que sólo se producen gastos, mientras que el beneficio puede producirse en posteriores períodos impositivos. Esta distribución de las partidas positivas y negativas es relevante a la hora de efectuar la declaración del impuesto porque aparece un nuevo aspecto: la imputación temporal.

Como se ha mencionado, uno de los requisitos generales para la deducibilidad de los gastos de la actividad era que estuvieran adecuadamente reflejados en la contabilidad y registrados en el período impositivo en el que se produzcan. De manera adicional, la Administración tributaria siempre ha exigido la correlación entre ingresos y gastos para admitir la deducibilidad de los gastos. Este aspecto es determinante en la situación del artista, que como profesional ve diferidos en el tiempo sus gastos e ingresos, los cuales no presentan una relación directa, situación que puede suponer serios problemas en su declaración del IRPF.

De esta forma, numerosas sentencias y doctrina administrativa han debatido durante años la situación, si bien no del artista en sentido estricto dado que es una profesión que todavía necesita un tratamiento específico que se adapte a sus necesidades, sí de otros profesionales que se han encontrado una situación similar. Por tanto, el problema que nos suscita interés parte de qué ocurre con el artista cuando llegado el momento de efectuar su declaración una vez ha obtenido beneficios, existes gastos devengados en períodos anteriores incurridos para la obtención de dicho beneficio. Es necesario dar respuesta a sí pueden deducirse esos gastos.

La respuesta general y con carácter mayoritario ofrecida por la doctrina como por numerosa jurisprudencia suele ser negativa. Por ello, para poder ofrecer una solución seguiremos el análisis realizado por la jurisprudencia relativa al asunto⁴⁸.

La STSJ Comunidad Valenciana 1580/2017, de 5 de diciembre de 2017 examina en primer lugar, si se trata de un rendimiento íntegro de actividad económica conforme a lo dispuesto en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF. En líneas previas, hemos mencionado que es el primer aspecto que debe ser tenido en cuenta a la hora de observar si procede la deducción. Por tanto, dicha cuestión ha sido resuelta en sentido afirmativo. Seguidamente, el tribunal revisa que se haya cumplido el procedimiento de cálculo del rendimiento neto conforme a los artículos 28 LIRPF y 10.3 LIS, siguiendo el método de estimación directa. Cuestión que también es afirmativa.

Para la siguiente cuestión, el tribunal hace mención al artículo 19.1 TRLIS que “establece la imputación de los gastos al período impositivo en que se devenguen, de manera que su concepto de gasto deducible va ligado necesariamente a la obtención de ingresos, a la "obtención de beneficios" (artículo 14.1-e) del TRLIS), debiendo acreditarse su efectividad y realidad, además de contar con su reflejo contable y su origen en el ejercicio de su deducción, correspondiendo la carga de su prueba sobre quien pretende practicar su deducción para minorar la deuda tributaria, de conformidad al artículo 105 de la Ley General Tributaria y, en el marco del proceso, al artículo 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil.”⁴⁹. De esta manera, la interpretación resultante afirma que para que los gastos puedan deducirse “deben estar contabilizados, imputados en el ejercicio en el que se producen y relacionados con la actividad de que se trate”, es decir, que un gasto sólo será deducible si está ligado a la obtención de ingresos⁵⁰.

⁴⁸ A modo de ejemplo seguiremos la argumentación dispuesta en la SAN 611/2016, de 7 de febrero de 2019, FJ: Tercero (JUR\2019\90160); la STS 150/2021, de 08 de febrero de 2021, FJ: Segundo (RJ\2021\612) y la STSJ Comunidad Valenciana 1580/2017, de 5 de diciembre de 2017, FJ: Cuarto (ECLI:ES:TSJCV:2017:8697).

⁴⁹ STSJ Comunidad Valenciana 1580/2017, de 5 de diciembre de 2017. Sala de lo Contencioso. Sección 3ª. Rec 81/2014. FJ: Cuarto (ECLI:ES:TSJCV:2017:8697).

⁵⁰ La misma respuesta ha sido utilizada por la Dirección General de Tributos en reiteradas consultas. A modo de ejemplo pueden consultarse las nº V1181-14 de 28 de abril de 2014 y nº V0553-21 de 11 de marzo de 2021.

Esta interpretación surge a la luz del artículo 14.1.e) que establece como no deducibles los “donativos y liberalidades” y “los gastos que no se hallen relacionados con los ingresos”. Asimismo, dicha correlación debe ser directa respecto de la actividad profesional, dado que, en caso contrario, conforme al artículo 14 e) LIS será considerado un “donativo o liberalidad”. Dicha exigencia ha sido reivindicada por numerosa jurisprudencia como es la STS 2256/2015, de 22 de mayo de 2015, que de forma expresa establece que “no es posible practicar la deducción cuando no hay relación directa e inmediata” y que como requisito para practicar la deducción “es necesaria una relación de causalidad”⁵¹. A su vez, la Audiencia Nacional en su Sentencia 661/2019, de 7 de febrero de 2016, reivindica no sólo la necesaria relación entre ingresos y gastos, sino que además indica que dicha conexión debe ser “causal inmediata y directa con los ingresos del sujeto pasivo del Impuesto, lo cual debe ser apreciado en términos de racionalidad a la vista de las circunstancias en cada caso concurrentes”⁵².

En consecuencia, la respuesta otorgada por la jurisprudencia y la doctrina de la DGT respecto de la deducibilidad de los gastos cuando no se han producido en el mismo ejercicio que los ingresos, ha sido siempre negativa. Su argumento se basa en la vulneración del principio de correlación de ingresos y gastos, alegan que si no se ha dado una conexión directa entre las partidas positivas y negativas no cabe deducción. La interpretación de los tribunales deduce que si no existe una relación directa caben ciertas dudas sobre si los gastos realmente se realizaron para la obtención de beneficios. Dicha decisión suponía un gran problema para el colectivo artístico, especialmente, porque las posibles respuestas ofrecidas tenían un carácter ambiguo y no quedaban referidas realmente a su situación.

No obstante, esta situación de ambigüedad fue analizada por el Tribunal Supremo en el Auto 11112/2019, de 28 de octubre de 2019, el cual introdujo una nueva

⁵¹ STS 2256/2015, de 22 de mayo de 2015. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Rec: 202/2013. FJ: Tercero (RJ\2015\2897).

⁵² SAN 661/2019 de 07 de febrero de 2019, Rec: 611/2016, de la Sala Contencioso Administrativo., Sección 2ª. FJ: Tercero (JUR\2019\90160).

reflexión. El tribunal reconoció que “una de las principales fuentes de litigiosidad en el ámbito tributario tiene que ver con el régimen de deducibilidad de gastos en el IS”, especialmente para aquellos contribuyentes que tributan en estimación directa. Asimismo, el auto realiza un pronunciamiento sobre la ambigüedad y sobre si es eficaz rechazar la deducibilidad de un gasto en base al principio de correlación de ingresos y gastos como único motivo y sin llegar a profundizar. En este sentido, afirma: “El TS no se ha pronunciado expresamente sobre los si la deducibilidad de un gasto en el IS exige que la correlación de dicho gasto con los ingresos deba ser directa e inmediata, de tal suerte que el gasto haya de incardinarse con el ingreso, haya de “coserse” al flujo de ingresos de tal manera que, (...) el resultado que vayan a producir conjuntamente, eclosione en un solo y compartido momento de devengo”⁵³.

Este auto hace visible la ausencia de un pronunciamiento que determine en qué consiste el principio de correlación de ingresos y gastos para que pueda aplicarse al caso concreto. Con ese motivo plantea dos cuestiones: la primera relativa a si “resulta menester que los ingresos y gastos se materialicen simultánea o coetáneamente en la misma base imponible o es posible que los segundos tengan un reflejo “demorado” en dicha base”. Y la segunda, relativa a “si puede calificarse como “liberalidad” y, por ende, denegarse la deducibilidad de cualquier gasto contable integrado en la base imponible (...) que no tenga una vinculación causal, una correlación con los ingresos de la sociedad o si, por el contrario, la aplicación del art. 14.1 e) TRLIS (...) sólo puede predicarse de aquellos gastos satisfechos sin contraprestación, esto es, donativos y liberalidades en sentido estricto”.

En consecuencia, la práctica llevada a cabo por los tribunales hasta este momento no ofrecía un tratamiento adecuado para la situación que nos preocupa, era palpable la necesidad un trato más específico o una mayor concreción del alcance del citado principio, con el fin de poder adaptarse a las circunstancias de los creadores visuales.

⁵³ ATS 11112/2019, de 28 de octubre de 2019, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª. FJ: Primero (JUR\2019\300681).

5.5 Un cambio de doctrina (STS 458/2021, de 30 de marzo).

La STS 485/2021, de 30 de marzo marca un cambio en la doctrina que puede resultar beneficioso para la situación del artista.

La citada sentencia realiza una destacable matización del principio de correlación de ingresos y gastos. En su argumentación comienza destacando que el gasto deducible “no es un concepto pacífico” y que para comprender el alcance del principio primero debe matizarse dicho concepto. Entiende que, si bien están relacionados, no es lo mismo gasto “contable” que gasto “deducible”, siendo el gasto contable o la acción de contabilizar un gasto incurrido, el requisito necesario para considerar un gasto como deducible. De esta forma, a la hora de llevar a cabo dicha contabilización, se producirá esa correlación entre ingresos y gastos que quedará reflejada en la contabilidad. Por tanto, dicha correlación quedará necesaria y posteriormente reflejada en el efectivo gasto deducible.

Ahora bien, recordamos que la situación que nos ocupa parte de la “separación” entre ingresos y gastos en diferentes períodos impositivos, situación que la interpretación previa del principio de correlación entendía como vulnerado y por ende, negaba la deducibilidad. La STS de 30 de marzo de 2021 introduce una nueva interpretación y afirma que:

*“no existe inconveniente en acoger, como criterio más amplio, objeto de las matizaciones que en cada caso sean necesarias, que también puede ser gasto deducible el que está correlacionado con la propia actividad económica empresarial, en tanto que, en general, resulta incontrovertible su vinculación con los ingresos. Cabe añadir que **los ciclos económicos de las empresas no tienen por qué coincidir con el período impositivo del gravamen que nos ocupa, de suerte que no son extrañas operaciones empresariales cuyo resultado económico exceden del período de imputación en el impuesto sobre sociedades, sin que por ello se le pueda negar su condición, en su caso, de gasto deducible en el período de imputación que corresponda cuando existe la correlación con la actividad económica empresarial. En definitiva, si bien no existe una regulación precisa sobre qué ha de entenderse por correlación entre ingresos y gastos, unos y otros conforman la gestión financiera de la actividad empresarial que como tal se proyecta, habitualmente, mediante la realización de un conjunto de acciones dirigidas a la obtención de un mejor resultado, lo que***

*justifica que la relación entre gastos e ingresos pueda ser tanto directa como indirecta, agotándose en el momento de la realización de una concreta operación o proyectándose de futuro*⁵⁴⁵⁵.

De esta forma, el Tribunal Supremo introduce un matiz destacable a la hora de interpretar el principio de correlación de ingresos y gastos ya que permite abandonar la práctica anterior que ante el mínimo indicio de no conexión directa en el mismo período impositivo, alegaba contradicción del mismo, y por ende, no cabía deducción. Este ligero matiz sirve para ampliar lo dispuesto en la STS 150/2021, de 8 febrero, que si bien dejaba entrever una interpretación más amplia del principio: “no vemos que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial”, no dejaba de ser ambigua y sin más razonamiento.

El segundo aspecto que destacar del pronunciamiento, es que la STS de 30 de marzo de 2021 da respuesta a la petición del ATS de 28 de octubre de 2019 sobre si la conexión entre ingresos y gastos sólo tiene aplicación cuando es directa. La citada sentencia es firme al indicar que, aunque todavía falta precisión respecto al concepto, sí es posible afirmar que la correlación puede ser tanto directa como indirecta. Lo que supone que en el caso concreto del creador visual, podemos afirmar que sus gastos están relacionados porque se realizan (aunque en períodos posteriores), no sólo porque en el caso de pinturas y el resto de materiales son estrictamente necesarios, sino además porque se realizan con el único fin de llevar a cabo la obra que podrá venderse tiempo después.

Asimismo, para justificar el argumento previo, el Tribunal Supremo reconoce que no es correcto la consideración de que todos los negocios funcionan de la misma manera, especialmente en cuanto al proceso productivo se refiere. Como ya hemos mencionado a lo largo de todo el trabajo, el artista es considerado un profesional, pero su ritmo de actividad y el funcionamiento de la misma es totalmente opuesto a otros profesionales, como podría ser un abogado. Existe un marcado carácter intermitente que dificulta el

⁵⁴ Énfasis añadido.

⁵⁵ STS 458/2021, de 30 de marzo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª; Rec: 3454/2019; FJ: Segundo (RJ\2021\1422).

mantenimiento de ingresos correlacionados mientras persiste la producción, especialmente en el procedimiento inicial. Situación que puede traducirse en pérdidas prolongadas que, dada la incertidumbre del mercado del arte, pueden no llegar a compensarse nunca⁵⁶.

Como último aspecto, cabe prestar especial atención a la especificidad que caracteriza a la citada sentencia de 21 de marzo, la cual queda reflejada cuando no existe reparo en incluir que todo debe practicarse a la luz del caso concreto con las matizaciones propias del mismo. Esta misma línea jurisprudencial ha sido utilizada en las sentencias STS 1093/2022⁵⁷, de 26 de julio y STS 1088/2022⁵⁸, de 21 de julio⁵⁹.

A la vista del nuevo pronunciamiento conviene analizar la situación del artista para comprobar en qué medida le beneficia dicha “flexibilidad” del principio de correlación de ingresos y gastos. Como se mencionó en líneas previas, el artista plástico tiene dos tipos de gastos: corrientes y de equipamiento, que a su vez pueden dividirse en más subcategorías⁶⁰. Respecto a los gastos de equipamiento, referidos a los incurridos para la adquisición de la maquinaria u objetos necesarios en forma de caballetes o lienzos, esta modificación resulta útil para practicar la deducción de los mismos y poder demostrar su relación o carácter necesario para la realización de la obra. Todo ello debido a que se trata de determinados objetos propios del mundo del arte, que no es común encontrarlos en una vivienda o realizar una transacción elevada para adquirirlos, salvo que el propietario se dedique al mundo del arte. Por este motivo son bienes afectos con carácter exclusivo a la actividad económica, aspecto que no debería suponer problema alguno para su declaración si se cumplen los debidos requisitos formales.

⁵⁶ Recordamos lo dispuesto en la STS 243/2016, de 3 de febrero de 2016 sobre las actividades profesionales calificadas como de “entretenimiento” respecto de las inversiones cuantiosas al momento de iniciación de la misma.

⁵⁷ STS 1093/2022, de 26 de julio, Sala Contencioso-Administrativo, Sección 2ª; Rec: 5693/2020; FJ: Segundo (RJ\2022\3842).

⁵⁸ STS 1088/2022, de 21 de julio, Sala Contencioso-Administrativo, Sección 2ª; Rec: 5309/2020; FJ: Octavo (ECLI:ES:TS:2022:3209).

⁵⁹ También ha sido utilizada por la doctrina, puede consultarse la Resolución del TEAC de 25 de enero de 2022; FJ: Sexto (JT\2022\373).

⁶⁰ Recordamos lo dispuesto en el apartado 5.2. Gastos deducibles. Problemática.

Por lo que respecta a los gastos corrientes, sí que podría existir mayor inconveniente respecto a su declaración. Gastos corrientes son aquellos referidos a los suministros propios de la vivienda en forma de agua, electricidad, internet o telefonía, destinados parcialmente a la actividad económica y a la residencia del contribuyente. En un primer momento, debidamente acreditada su correlación y demostración del consumo con la factura, podrían declararse en la proporción establecida en el artículo 30.2 letra b) regla 5ª LIRPF⁶¹. No obstante, la dificultad respecto a la deducción que reclama el colectivo artístico y que encuentra relación con la problemática enunciada, es que para el desarrollo de la actividad profesional puede ser conveniente o necesario realizar curso de formación que no están cubiertos por los organismos públicos y que en la práctica no es posible declararlos como gasto deducible debido a que no encuentran la debida conexión directa con la obtención de beneficio. El mismo tratamiento reciben los gastos relativos a “servicios exteriores”⁶², que si bien, la normativa considera como deducibles, en la práctica no es una tarea sencilla. A modo de ejemplo, podemos mencionar los gastos de mantenimiento de las obras, manutención, estancia o desplazamientos, así como las comisiones que perciba de los intermediarios.

En consecuencia, la citada STS de 30 de marzo de 2021, supone un gran avance para aquellas actividades como la artística cuyo período de producción excede del período de imputación del IRPF, cuya normativa se remite a lo dispuesto para el IS. Debido a lo aportado por la jurisprudencia, la actividad artística pese a no obtener rendimientos positivos durante años no pierde su carácter de actividad económica. Asimismo, la nueva interpretación realizada por la citada sentencia supone, por un lado, un trato más favorable en la práctica para calificar como deducibles aquellos gastos necesarios para la actividad que eran rechazados por la anterior doctrina. No obstante, no significa que todos los gastos sean deducibles porque aparte de la problemática que nos ocupa también intervienen otros factores. Pero no por ello pierde valor la citada sentencia porque la

⁶¹ El porcentaje de retención ha sido ratificado por la DGT en consulta vinculante (V0192-22), de 7 de febrero de 2022.

⁶² TORIBIO FERNÁNDEZ, Luis; *100 cuestiones prácticas sobre la tributación de los “influencers”*; ob.cita., pp. 164-171.

misma elimina el núcleo del problema de los rendimientos negativos y deja claro que sí pueden deducirse los gastos y sí es una actividad económica.

6. CONSIDERACIONES FINALES.

La introducción presentaba la circunstancia de que pese a que el arte es una disciplina que se remonta a las primeras etapas de la historia, la actividad artística todavía no tiene un adecuado reconocimiento en otras áreas como la tributación. En concreto, resaltaba que las obras de arte, como resultado de la actividad del artista sí eran valoradas como bienes de lujo en muchas ocasiones, pero su autor no recibía el mismo trato como trabajador.

A lo largo del presente trabajo hemos comentado que la situación del artista en España destaca por ser precaria, especialmente por lo que respecta a los creadores visuales. Dentro del ámbito tributario la primera muestra de este poco reconocimiento es su encuadre en las tarifas del IAE, como mencionamos, los artistas plásticos son trabajadores por cuenta propia que realizan una actividad económica que queda clasificada en la Sección Segunda de las tarifas del impuesto relativa a las actividades profesionales, mientras que la Sección Tercera incluye a los artistas de espectáculos.

Esta separación entre las dos disciplinas artísticas ha sido criticada por el colectivo de los creadores visuales en relación con el informe para la elaboración del Estatuto del artista. Consideran que no presta tanta atención a sus necesidades como trabajadores por cuenta propia como sí lo hace para los artistas de espectáculos públicos, habitualmente trabajadores por cuenta ajena. Este puede ser uno de los motivos por los que todavía quedan muchos aspectos pendientes de modificar para adecuar a la peculiar situación del artista.

El trabajo ha demostrado que el artista no es un profesional al uso, porque pese a llevar a cabo una actividad fruto de su ordenación por cuenta propia, la misma no sigue el ritmo de producción propio de otros negocios. Por ello decimos que su actividad está presidida por la intermitencia e incertidumbre. Otro aspecto que tampoco recibe el adecuado reconocimiento y que sería preciso un nuevo pronunciamiento bien del

Tribunal Supremo o del legislador que tuviera en cuenta el carácter de su actividad para que la misma no debiera ceñirse a una regulación genérica. Porque si bien es cierto que los PGE para el año 2023 han supuesto dos modificaciones que benefician al sector, a lo mejor convendría regular de forma más específica su actividad para no tener que ir modificando progresivamente aspectos relativos al cálculo de su rendimiento neto.

La problemática que nos ocupa y era el objetivo fundamental de este trabajo versa sobre los gastos deducibles. El desarrollo de la misma ha evidenciado otros problemas como es la incertidumbre que rodea a la calificación de la actividad artística como profesional. Parte de que la producción de una obra de arte puede prolongarse en el tiempo durante el que se incurren en gastos necesarios para realizar la obra, pero no obtienen ingresos. El beneficio es incierto, pero en el caso de que se dé, por lo general suele ser en períodos impositivos muy posteriores a la elaboración de la obra.

Esta situación nos ha proporcionado nuevos pronunciamientos. En primer lugar, conforme a lo dispuesto en la STS 243/2016, que una actividad que no obtenga ingresos durante años no pierde su calificación como actividad económica, aunque se trate de una actividad de “entretenimiento”. Circunstancia que hace evidente la falta de seguridad que rodea la actividad artística, hasta el punto de que la mencionada falta de reconocimiento produce que dado que no existe una regulación que tenga en cuenta su intermitencia, podía darse el caso de que se considerara como que no era actividad económica por no tener ingresos cuando podría estar desarrollándose en ese período el proceso productivo.

El segundo pronunciamiento proviene de la citada STS 458/2021, de 23 de marzo de 2021, la cual hemos comprobado que supone un cambio en la doctrina acerca del principio de correlación de ingresos y gastos, requisito indispensable para la deducibilidad de los gastos. Recordamos que la problemática originaria abordaba la obtención de BIN ante las que no cabía compensación porque no existían partidas positivas previas ni posteriores, y que llegado el momento en el que se percibían ingresos no cabía la deducción de los gastos incurridos para la obtención de dicho beneficio por entenderse que no estaban correlacionados (art. 11 LIS). Esta circunstancia es otra que demuestra que debería tenerse más en cuenta la intermitencia de la actividad.

Esta sentencia puede suponer un hito para la problemática que nos incumbe, dado que el tribunal ha aportado una interpretación más amplia del alcance del principio pero que además reconoce que los procesos productivos no son iguales para todas las actividades, pudiendo exceder del año natural. De igual modo, esto supone que la correlación entre partidas positivas y negativas puede ser directa como indirecta si se entiende que es necesario. En este sentido, esta situación a priori podría facilitar la deducibilidad de los gastos incurridos por el artista en la producción a pesar de que no estén relacionados de forma directa en el tiempo por no coincidir en el mismo año. Sería una respuesta a la problemática del cálculo del rendimiento neto.

No obstante, sería un error considerar que el inconveniente de la deducibilidad queda resuelto sin fisuras. Sigue sin existir un pronunciamiento que especifique la aplicación más “flexible” a una situación que se asemeje a la del artista plástico. La mencionada es muy útil pero todavía queda mucho camino por recorrer.

Otra vez más queda reflejada esa falta de reconocimiento. Un ejemplo como el que acabamos de comentar es que la jurisprudencia o doctrina administrativa consultada apenas hace referencia al caso concreto de un artista y por lo general suele referirse a cualquier otro profesional. Siguen siendo necesarios avances que posibiliten un trato específico del que tenga en cuenta las peculiaridades de la actividad artística. No obstante, es cierto que desde la creación de la Subcomisión para la elaboración de un Estatuto del Artista en 2017 se han producido importantes avances.

BIBLIOGRAFÍA

ALIAGA RUÍZ, Iciar: *Estudio comparado entre el modelo intermitente francés y el modelo español de contratación temporal de artistas en espectáculos públicos en el marco de la doctrina emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea* (2018); Observatorio, cultura y comunicación, Fundación alternativa (2018); pp. 19.

DOMÍNGUEZ ENFEDAQUE, Nuria y Domínguez Martínez, José M: “El valor económico de las obras de arte” en : *eXtoikos*, 18, 2016, pp. 81-89.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a Luisa: “El estatuto fiscal del Artista”, Ed. La cultivada, pp. 14-15.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: “El alcance de la calificación de los derechos de imagen como rendimientos del capital en el IRPF”. En Revista *Quincena Fiscal* nº 18, 2020.

S. FREY, Bruno (2000): La economía del arte “La Caixa; y HERRERO PRIETO, Luís César, “La economía de la cultura en España. Una disciplina incipiente” en *Revista Asturiana de Economía*, 23, 2002.

TORIBIO FERNÁNDEZ, Luis (2022): *100 cuestiones prácticas sobre la tributación de los “influencers”* Ed. Tirant lo blanc.

Unión de Asociaciones de Artistas Visuales (AAVIBV): “Estatuto del artista y del creador” (2012).

GÓNZALEZ, Andrea: “Hacienda está rechazando deducciones en el IRPF a los autónomos sin ingresos o que siempre dan pérdidas”, en <https://www.autonomosyemprendedor.es/>, 2021.

WEBGRAFÍA

<https://humanidades.com/arte/> [Última consulta 20/05/2023]

<https://unionac.es/ii-jornadas-sobre-el-estatuto-del-artista-plastico-y-visual-dialogo-institucional/> [Última consulta 20/03/2023]

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2021/capitulo-3-entregas-bienes-servicios-profesionales/entregas-bienes-servic-realizadas-empresarios-profesionales/concepto-actividad-empresarial-profesional.html> [Última consulta 20/03/2023]

<https://definicion.xyz/> [Última consulta 20/03/2023]

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/irpf/retenciones-ingresos-cuenta-pagos-fraccionados/retenciones-ingresos-cuenta.html#:~:text=Son%20las%20cantidades%20que%20el,e1%20perceptor%20de%20las%20rentas> [Última consulta 05/04/2023]

<http://apimadrid.net/wp-content/uploads/2014/10/INFORME-III-COMPARENCIA-26-ABRIL-2017.pdf> [Última consulta 05/04/2023]

<http://haarte.blogspot.com/2016/05/el-arte-y-la-sociedad-de-consumo.html> [Última consulta 05/04/2023].

<https://sossectorgrafico.wordpress.com/estatuto-del-artista/> [Última consulta 17/04/2023]

<https://apimadrid.net/estatuto-del-artista-informe-comparencia-del-sector-de-la-ilustracion/> [Última consulta 17/04/2023]

https://www.congreso.es/backoffice_doc/prensa/notas_prensa/61825_1536230939806.pdf [Última consulta 17/04/2023]

<https://www.wolterskluwer.com/es-es/expert-insights/todo-sobre-los-gastos-fiscalmente-deducibles> [Última consulta 30/04/2023]

<https://mitiendadearte.com/material-de-bellas-artes.html> [Última consulta 08/05/2023]

<https://www.britishcouncil.org.ve/programas> [Última consulta 08/05/2023]

<https://www.hayderecho.com/blog/> [Última consulta 08/05/2023]



JURISPRUDENCIA CONSULTADA

SENTENCIAS Y AUTOS TRIBUNAL SUPREMO

STS 28/2021, de 20 de enero de 2021, de la Sala Contencioso Administrativo (RJ\2021\3369)

STS 243/2016, de 03 de febrero de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (RJ\2016\270)

ATS 11112/2019, de 28 de octubre de 2019, Recurso nº 3454/2019 (JUR\2019\300681)

STS 458/2021, de 30 de marzo de 2021, de la Sala Contencioso Administrativo (RJ\2021\1422)

STS 150/2021, de 08 de febrero de 2021, de la Sala Contencioso Administrativo (RJ\2021\612)

STS 1093/2022, de 26 de julio de 2022, de la Sala Contencioso Administrativo (RJ\2022\3842)

STS 1088/2022, de 21 de julio 2022, de la Sala Contencioso Administrativo (ECLI:ES:TS:2022:3209)

STS 2256/2015, de 22 de mayo de 2015, de la Sala Contencioso Administrativo (RJ\2015\2897)

SENTENCIAS TSJ

STSJ Madrid 890/2014, de 1 de julio de 2014, de la Sala Contencioso-Administrativo (NFJ056878)

STSJ Comunidad Valenciana 1580/2017, de 05 de diciembre de 2017, de la Sala Contencioso-Administrativo (ECLI:ES:TSJCV:2017:8697)

SENTENCIA AUDIENCIA NACIONAL

SAN 661/2019 de 07 de febrero de 2019, Rec: 611/2016, de la Sala Contencioso Administrativo (JUR\2019\90160)



DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

CONSULTAS VINCULANTES DGT

Consulta DGT nº V2825-14, de 20 de octubre de 2014 (rendimientos negativos)

Consulta DGT nº V1181-14, de 28 de abril de 2014 (gastos deducibles)

Consulta DGT nº V0553-21, de 11 de marzo de 2021 (gastos deducibles)

Consulta DGT nº V0192-22, de 7 de febrero de 2022 (porcentaje deducción)

RESOLUCIONES de los Tribunales Económico Administrativos:

TEAF Resolución 13/04/2016 (JT\2017\460)

TEAC Resolución de 25/01/2022 (JT\2022\373)

