

REVISTA ESPAÑOLA DE
**DERECHO
FINANCIERO**

Interrupción del plazo de prescripción y responsables tributarios solidarios, Enrique Ortiz Calle.

Impuesto sobre el Valor Añadido y derecho de participación de los creadores visuales (*Droit de suite*), Eva Aliaga Agulló.

La interrupción de la prescripción por actos anulables en el ámbito tributario. Sobre la eficacia y la invalidez de los actos administrativos en un estado social y democrático de derecho, Manuel Bañeres de Frutos.

La mejora de los procedimientos amistosos y los ajustes correlativos en el convenio multilateral para la implementación de medidas BEPS, Aitor Navarro.

PRESIDENTA
MARÍA TERESA SOLER ROCH

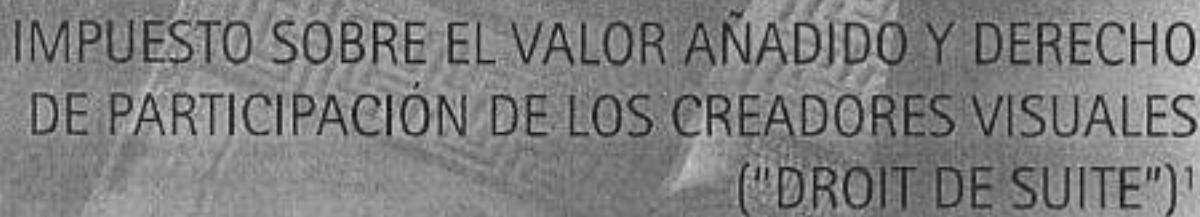
DIRECTOR
GERMÁN ORÓN MORATAL

INCLUYE LA REVISTA EN
SOPORTE ELECTRÓNICO



NÚM. 199
JULIO-SEPTIEMBRE 2023

CIVITAS



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y DERECHO DE PARTICIPACIÓN DE LOS CREADORES VISUALES ("DROIT DE SUITE")¹

Value added tax and resale right for visual artists (droit de suite)

EVA ALIAGA AGULLÓ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Miguel Hernández de Elche

Revista española de Derecho Financiero 199

Julio – Septiembre 2023

Págs. 37–76

RESUMEN: Al analizar el régimen en el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio de los derechos patrimoniales de autor resulta imprescindible considerar las distintas tipologías que en la legislación sobre propiedad intelectual se particularizan, dado que no en todas ellas concurre uno de los elementos delimitadores de las operaciones integrantes de su hecho imponible, según el artículo 4.º de la Ley 37/1992, a saber: la onerosidad. El presente estudio ofrece una reflexión sobre este tema, a la luz del debate generado en torno a la sujeción de un derecho no exclusivo de remuneración, como es el de participación de los creadores visuales, con el propósito de resolver las cuestiones más controvertidas que suscita, en dicho concepto impositivo, el actual sistema de gestión colectiva obligatoria de esta clase de derecho de propiedad intelectual.

ABSTRACT: When analyzing the regime of the exercise of author's economic rights in the Value Added Tax, it is essential to consider the different typologies that are recognized in the intellectual property legislation. The reason of this reference is that not all of these typologies include one of the delimiting elements of the operations that are part of its taxable event, according to Article 4.º of Law 37/1992, namely: the valuable consideration. The present study offers a reflection on this subject, in light of the debate generated around the subjection of a non-exclusive right to remuneration, such as the resale right of visual creators. Thus, the main purpose is to resolve the most controversial issues that it raises, in the abovementioned tax concept, the current compulsory collective management system of this kind of intellectual property rights.

1. Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación PID2019-109167RB-I00, "Retos tributarios en el ámbito de la economía y el mercado español del arte", financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033 y del que la autora es co-Investigadora Principal.

PALABRAS CLAVE: Derecho de participación – "Droit de suite" – Impuesto sobre el Valor Añadido – Tribunal de Justicia de la Unión Europea – Onerosidad.

KEYWORDS: Resale right – "Droit de suite" – Value Added Tax – Court of Justice of the European Union – Valuable consideration.

Fecha de recepción: 28-11-2022

Fecha de aceptación: 30-3-2023

SUMARIO: I. PLANTEAMIENTO. II. LA ACTIVIDAD DE LOS TITULARES DE DERECHOS DE PARTICIPACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL IVA. III. LA GESTIÓN COLECTIVA OBLIGATORIA DE ESTE DERECHO. 1. Su ejercicio y administración por las entidades de gestión de la propiedad intelectual, tras las reformas del TRLPI de 2019 y 2021. 2. Régimen aplicable en el IVA a los descuentos de gestión sobre los ingresos derivados de los derechos recaudados. IV. CONSIDERACIÓN FINAL. V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

I. PLANTEAMIENTO

En los debates sobre arte y cultura se suele otorgar una atención prioritaria a los distintos medios e instrumentos jurídicos a disposición de los poderes públicos para promover la creación intelectual y, de este modo, favorecer el acceso de los ciudadanos a sus diversas manifestaciones (artículos 44.1 y 46 Constitución española), haciendo, al mismo tiempo, especial énfasis en sus implicaciones económicas y su impacto en el mercado de bienes y servicios culturales.

Este entorno de estrecha vinculación entre economía y cultura¹ se advierte con notoria claridad en las exposiciones de motivos de algunas de las disposiciones legislativas que durante los últimos años han introducido una serie de mejoras en el régimen jurídico aplicable a los incentivos tributarios al mecenazgo², al aducir, como razones de su promulgación,

2. Sobre este aspecto resulta de interés consultar los datos que ofrece el Ministerio de Cultura y Deporte a través de CULTURAbase en cuanto al empleo cultural, así como los resultados que publica la Cuenta Satélite de la Cultura en España. (Revisión CNE 2019), en su avance 2015-2020 (últimos años disponibles), dado que permiten apreciar el papel que desempeñan las actividades económicas vinculadas con la propiedad intelectual que forman parte del ámbito de dichos estudios en el desarrollo socioeconómico de nuestro país. Accesibles en: <https://www.culturaydeporte.gob.es/servicios-al-ciudadano/estadísticas/cultura/mc/culturabase/portada.html> (u.v. 15 de marzo de 2023).
3. Altamente ilustrativa es, en este sentido, la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019, que en el apartado 4 de su disposición final segunda modificó, con efectos desde el 1 de enero de 2020, el artículo 19.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, incrementando en 5 puntos porcentuales los porcentajes de la deducción por donaciones de personas físicas previstos en esta norma. A ello se sumó la ampliación

motivos tales como el peso significativo de la cultura en la economía española, su aportación al producto interior bruto, a la creación de empleo, así como su contribución al desarrollo del tejido empresarial y profesional de nuestro país.

Mas es lo cierto que en esta rama del ordenamiento jurídico, el Derecho Tributario, existen, asimismo, otras vías de actuación decisivas para promover el progreso y bienestar de los diversos sectores económicos, incluido el de la cultura, que se proyectan en el momento de la aplicación de las normas tributarias, particularmente, en el marco de la actividad de interpretación administrativa y en el necesario fortalecimiento de la seguridad jurídica por parte de los órganos competentes para resolver las consultas tributarias.

Sin duda, estamos ante una figura esencial para generar confianza y reforzar la posición jurídica de todos los obligados tributarios, por tanto, también de aquellos que llevan a cabo actividades económicas vinculadas con la propiedad intelectual⁴, al permitirles conocer de antemano la posición de la Administración acerca del tratamiento tributario aplicable a determinadas operaciones de gran trascendencia y repercusión en el comercio de bienes y servicios culturales, y cuyas peculiaridades provocan un cierto grado de incertidumbre respecto de las consecuencias que, en este ámbito, derivan de su realización.

Buen ejemplo de ello es la actividad de los titulares de los distintos derechos patrimoniales de autor sobre las obras plásticas⁵ y, más específicamente, la realizada en el caso del derecho de participación en el precio de la reventa de sus obras de arte originales – *droit de suite*, en su denominación

de la duración de diversos Acontecimientos de Excepcional Interés Público (disposiciones finales tercera a quinta).

Con posterioridad, la Ley 14/2021, de 11 de octubre, que vino a convalidar el Real Decreto-ley 17/2020, incorporó varias modificaciones en el mismo, afectando los cambios en lo que a la Ley 49/2002 se refiere a diversos aspectos del régimen tributario del mecenazgo, entre ellos, el regulado en su artículo 19.1, si bien la redacción de esta norma no sufrió variación con respecto a la efectuada por el antedicho Real Decreto-ley (cfr. artículo 11.º seis Ley 14/2021).

4. Cfr. el artículo 2 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (TRLPI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia, que proclama cuanto sigue: *La propiedad intelectual está integrada por derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley.*
5. Sobre los distintos tipos de obras pertenecientes a la categoría de las obras plásticas y su protección por el derecho de autor en el ordenamiento jurídico español, vid., entre otros, BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A. (Coord.): *Derechos del artista plástico*, Aranzadi, Pamplona, 1996 y ORTEGA DOMÉNECH, J.: *Obra plástica y derechos de autor*, Reus, Madrid, 2000.

francesa tradicional⁶ – reconocido en el artículo 24 del TRLPI, tras la reforma de 2019⁷.

Como tendremos ocasión de analizar, se trata de un derecho de autor *sui generis*⁸, atípico⁹, en suma, un tanto singular, que incide en la dinámica y competitividad del mercado secundario nacional de obras de bellas artes¹⁰, y cuyo tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) ha

6. Aunque en Derecho comparado los términos utilizados para referirse a este derecho de autor son muy variados (*resale royalty right* en Reino Unido o *Folgerecht* en Alemania), en el ámbito internacional se emplea la denominación *droit de suite*, por ser Francia el primer país que reconoció dicho derecho (*Loi du 20 mai 1920, frappant d'un droit au profit des artistes, les ventes publiques d'oeuvres d'article*, modificada ese mismo año por el *Décret du 17 décembre 1920, relatif à l'application de la Loi du 20 mai 1920*).

La aprobación de la Directiva 2001/84/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2001, relativa al derecho de participación en beneficio del autor de una obra de arte original (Directiva sobre el derecho de participación) vino a armonizar la regulación del derecho en el marco de la Unión Europea, extendiendo su reconocimiento en todos sus Estados miembros, así como en Islandia, Liechtenstein y Noruega, como países signatarios del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (cfr. Protocolo 28 y Anexo XVII del citado Acuerdo).

7. A raíz de la reforma operada en el TRLPI por la Ley 2/2019, de 1 de marzo, el derecho de participación se incorporó, de nuevo, a dicho texto refundido (artículo 24, vacío desde la aprobación de la Ley 3/2008, de 23 de diciembre), donde se configura como un derecho no exclusivo de remuneración, irrenunciable e inalienable, solo transmisible *mortis causa* durante setenta años desde el 1 de enero del año siguiente al fallecimiento del artista. Faculta al autor de una obra de arte original y a sus derecho-habientes a participar -a modo de porcentaje, con un importe que no puede superar los 12.500 euros- en el precio que alcance la misma en todas aquellas reventas que se efectúen tras la primera cesión realizada por el propio creador, siempre que el valor del objeto artístico en dichas transmisiones sea igual o superior a 800 euros y estas se hayan llevado a cabo con la intervención, sea como vendedor, comprador o intermediario, de profesionales del mercado del arte (incluidos aquellos que presten sus servicios por Internet). Por ello, se excluyen del ámbito de aplicación del derecho las ventas privadas, es decir, aquellas que son efectuadas sin la intervención de estos profesionales, al igual que sucede con las denominadas reventas promocionales siempre que cumplan los requisitos del apartado 6 del artículo 24 del TRLPI.

La actual redacción del artículo 24 de ese cuerpo legal proviene de la modificación introducida por la disposición final undécima.uno del Real Decreto-ley 17/2020 (que incorpora el artículo 11.diez de la Ley 14/2021), resultando afectados sus apartados 10 a 12, 14 y 15 y 17 a 19. Sin restar importancia a los diversos cambios producidos, sin duda, el más relevante es el que refleja el nuevo tenor literal del apartado 10, como veremos más adelante.

8. Cfr. MINERO ALEJANDRE, G.: "Artículo 14 ter", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Comentarios al Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas*, Tecnos, Madrid, 2013, p. 1238.
9. Así lo califica BERCOVITZ ÁLVAREZ, G., en "El derecho de participación y el derecho de compensación equitativa por copia privada", BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Manual de propiedad intelectual*, 9.^a edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 151.
10. Un interesante análisis de la incidencia económica del derecho de participación en el mercado artístico puede encontrarse en BROTO PÉREZ, D.: *El droit de suite de los autores de obras de arte plásticas. Análisis jurídico y efectos en el mercado del arte*, tesis

sido objeto de interpretaciones divergentes y opiniones contrapuestas que, a nuestro modo de ver, carecen de fundamento, dado que solo evidencian una incorrecta intelección de la configuración jurídica de este derecho de propiedad intelectual.

Tales dudas e inseguridades se plantearon en diversas sedes e instancias, afectando, asimismo, al ordenamiento jurídico de otros Estados. Nos referimos a la República de Austria y, de modo particular, a la práctica seguida por las autoridades tributarias de ese país consistente en someter al IVA la remuneración adeudada al autor de una obra de arte original en concepto de derecho de participación, al estimar que es comparable con la que perciben otros creadores por el ejercicio de los derechos exclusivos de explotación vinculados a sus obras, incluidas en el ámbito de aplicación de dicho tributo. Este argumento fue rechazado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en los términos que examinaremos, a través de su Sentencia de 19 de diciembre de 2018, *Comisión Europea contra República de Austria*, C-51/18, declarando el incumplimiento por ese Estado de las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva del IVA), motivado por la sujeción al Impuesto de tal operación.

Aunque la indicada Sentencia del Tribunal de Luxemburgo se pronuncia en términos muy claros sobre la calificación, desde el punto de vista del IVA, del ejercicio de este derecho de autor, el nivel de incertidumbre respecto de las obligaciones que su normativa reguladora impone a los distintos sujetos intervenientes en el proceso de gestión colectiva obligatoria de tal derecho sigue siendo elevado, debido a las complejidades que entraña su determinación a las que habría que añadir, es forzoso reconocerlo, la escasa atención que la Dirección General de Tributos (DGT) ha prestado a la configuración y caracteres esenciales del mismo, en las diversas contestaciones a las consultas formuladas donde ha tenido ocasión de pronunciarse sobre estos extremos.

Nos encontramos, pues, ante un tema de indudable trascendencia práctica y muy poco tratado, en el que sigue teniendo un inestimable valor el esfuerzo doctrinal encaminado a clarificar el régimen aplicable en el IVA a las diferentes operaciones que tienen lugar en el marco de la administración de este derecho no exclusivo de remuneración¹¹.

doctoral, Universitat de Barcelona, 2016, pp. 353 y ss. Accesible en: <http://hdl.handle.net/10803/398004> (u.v. 10 de marzo de 2023).

11. Sin perjuicio de las referencias que realizaremos en este trabajo a la gestión colectiva internacional del *droit de suite* y a la red de contratos de representación instaurada entre la entidad gestora española encargada de su administración y sus homólogas extranjeras para, en los países a los que estas últimas pertenecen, encomendar la gestión de los derechos sobre su repertorio, debemos subrayar que el objeto de nuestro estudio es eminentemente nacional.

De ahí que juzguemos conveniente reflexionar en las líneas que siguen sobre la calificación, a efectos de la posible sujeción al citado Impuesto, de las relaciones jurídicas nacidas entre la entidad de gestión de la propiedad intelectual correspondiente¹² –o, en su caso, el propio autor o sus derechohabientes, durante la etapa de gestión colectiva voluntaria del mismo¹³– y el vendedor de la obra de arte original, principal obligado al pago del derecho de participación¹⁴, así como entre su titular, originario o derivativo, y la antedicha entidad gestora, por una parte, cuando percibe de esta última el importe recaudado por la transmisión de la obra en el mercado secundario, según las condiciones legalmente señaladas y, por otra, cuando le abona el denominado descuento de gestión¹⁵.

Lo que nos proponemos es abordar la problemática que entraña, a efectos del IVA, la administración de forma directa realizada por dicha entidad en el mercado español del arte del derecho de participación por la reventa de obras que conforman su propio repertorio, es decir, obras cuyos derechos gestiona, bien sea en virtud de contratos suscritos con sus titulares, o bien a través de la atribución legal de esta encomienda. Con tal propósito, las reflexiones que ofrecemos, a continuación, se organizan en torno a las dos relaciones jurídicas existentes en el sistema de gestión colectiva nacional a las que aludimos, quedando excluidas, por tanto, las relaciones de las organizaciones de gestión colectiva entre sí, aspecto que, en nuestra opinión, amerita un análisis individualizado.

12. Entre las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual (artículos 147 a 192 TRLPI) reconocidas en nuestro país se encuentra Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (VEGAP), autorizada por Orden del Ministerio de Cultura de 5 de junio de 1990 para actuar como tal. Esta entidad administra los derechos de los autores de obras plásticas, de obras de creación gráfica y diseño y de las obras fotográficas especificados en el artículo 4.2 de sus Estatutos, uno de los cuales es el de participación en el precio de la reventa de las obras de arte originales [apartado d]).

Los Estatutos de VEGAP, así como la restante información que sobre dicha entidad se cita en la presente investigación, están disponibles en: <https://www.vegap.es> (u.v. 24 de marzo de 2023).

13. Recordemos que la modificación del TRLPI llevada a cabo por la Ley 2/2019 vino a poner fin al posible ejercicio individual del derecho, reconocido desde el año 1987 (Ley 22/1987, de 11 de noviembre), introduciendo por mandato legal su gestión colectiva obligatoria.

Vid., sobre este último aspecto, el actual artículo 24.10, donde se contempla la posible concurrencia futura de varias entidades en la administración y recaudación del *droit de suite*.

14. Si bien es cierto que el artículo 24 del TRLPI señala que el titular tendrá derecho a percibir el importe equivalente al porcentaje de participación del vendedor (apartado 1), no lo es menos que también establece que con él responderán solidariamente los profesionales del mercado del arte que hayan intervenido en la reventa sujeta (apartado 16). Además, será uno de ellos quien hará efectivo el pago del derecho, tras haber retenido su importe en el precio de transmisión de la obra y notificado la realización de la misma a la entidad de gestión competente, en cumplimiento de los deberes instrumentales que regulan los apartados 14 y 15 de dicho precepto.
15. El concepto y régimen jurídico de los descuentos de gestión en el ámbito de la propiedad intelectual se examinan en el epígrafe 3.2 de este trabajo, al que nos remitimos para no incurrir en reiteraciones.

II. LA ACTIVIDAD DE LOS TITULARES DE DERECHOS DE PARTICIPACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL IVA

A propósito del tema debatido y como punto de partida fundamental de nuestro estudio se hace imprescindible abordar el análisis de la calificación, a efectos del IVA, de la operación relativa al ejercicio de este derecho de autor, cuya titularidad corresponde al creador de una obra de arte plástica o gráfica original¹⁶ o a sus derechohabientes, durante su vigencia de setenta años *post mortem auctoris* (artículo 24.2 y 9 TRLPI).

Tal como anunciamos, en el año 2018 el TJUE se pronunció en términos muy contundentes sobre dicha cuestión. Fue en su Sentencia de 19 de diciembre de 2018, antes citada, en la que declaró el incumplimiento del artículo 2.1 de la Directiva 2006/112/CE por parte de la República de Austria al someter a gravamen en el IVA la remuneración adeudada en concepto de derecho de participación.

En concreto a través de este pronunciamiento el Tribunal de Justicia de Luxemburgo señaló que en el derecho de participación no existe entre su titular y el obligado al pago de la cantidad que le corresponde, una vez aplicado el porcentaje impuesto sobre el precio de reventa de la obra artística¹⁷ por él creada, una reciprocidad de prestaciones y, como consecuencia de ello, rechazó que el abono del importe generado por tal derecho pudiera

16. Conforme al artículo 24.3 del TRLPI: *La protección del derecho de participación se reconoce a los autores españoles, a los autores nacionales de otros Estados miembros de la Unión Europea, así como a los nacionales de terceros países con residencia habitual en España. Para los autores que sean nacionales de terceros países y no tengan residencia habitual en España, el derecho de participación se reconocerá únicamente cuando la legislación del país de que el autor sea nacional reconozca a su vez el derecho de participación a los autores de los Estados miembros de la Unión Europea y a sus derechohabientes.*

Acerca de esta última previsión referida a los autores nacionales de terceros países no residentes en España, hay que tener en cuenta que el Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas, ratificado por Instrumento de 2 de julio de 1973, recoge, en su artículo 14 ter, el *droit de suite* sobre las obras de arte y los manuscritos, si bien de manera facultativa para los Estados firmantes y, en su caso, sujeto al principio de reciprocidad material. Igualmente, cabe destacar, por su importancia en el mercado europeo del arte, el artículo 231 del Acuerdo de Comercio y Cooperación entre la Unión Europea y la Comunidad Europea de la Energía Atómica, por una parte, y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, por otra, que entró en vigor con carácter definitivo el 1 de mayo de 2021, donde se refleja el compromiso adquirido para salvaguardar el derecho de participación en beneficio de los creadores de artes visuales y las obligaciones contraídas por las Partes de este Acuerdo en la materia.

Sobre el particular, puede verse la información que consta en el sitio web de VEGAP, antes citado, en la que se incluye una relación de terceros países que reconocen este derecho en sus respectivos ordenamientos en favor de los autores españoles.

17. Vid. el artículo 24.8 de nuestro TRLPI, donde se regula un sistema de porcentajes decrecientes aplicables a diferentes tramos de precio de reventa de la obra, junto con el importe máximo de la participación a percibir por el titular del derecho.

considerarse realizado a título oneroso en el sentido de la Directiva del IVA, y lo hizo, basándose en dos argumentos principales.

De una parte, atendiendo al presupuesto que activa el derecho –la reventa del original de una obra de arte por su propietario con la intervención de un profesional del mercado del arte– operación que se cierra únicamente entre el comprador y el vendedor, quienes libremente acuerdan la cesión de la misma, “sin que haya que requerir o consultar, de un modo u otro, al autor de dicha obra” (apartado 48 de la Sentencia *Comisión Europea contra República de Austria*). Y de otra, considerando la función meramente remuneratoria de este derecho patrimonial, por cuanto no busca atribuir al artista plástico un medio que le permite intervenir en las sucesivas enajenaciones de sus obras, ni siquiera de manera indirecta, tolerando dichas transacciones, como alegó la República de Austria en el presente litigio¹⁸. En efecto, su pretensión solo es garantizarle un porcentaje sobre el precio de las transmisiones de la obra por él creada que dan lugar a su nacimiento, una vez realizadas¹⁹.

En esencia, el razonamiento jurídico que desarrolla el TJUE en dicha resolución –que se dictó sin Conclusiones del Abogado General–, coincide con el formulado por la Comisión Europea, primero, en el marco del Comité consultivo sobre el IVA²⁰ (Comité del IVA) y, más tarde, en el recurso por incumplimiento interpuesto contra la República de Austria resuelto mediante esta Sentencia y, como vemos, pivota sobre la naturaleza jurídica y fundamentación teórica del derecho de participación, así como el papel que desempeña en el espacio de la propiedad intelectual.

En este orden de ideas, la Directiva 2001/84/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, en su considerando 4.^º, se expresa con claridad, al proclamar: *el derecho de participación es parte integrante de los derechos de autor y constituye una prerrogativa esencial para los autores*.

Debido a su indiscutible finalidad económica, se trata de un derecho de propiedad intelectual de contenido patrimonial, rasgo que lo aleja de los

18. A la vista de estas circunstancias, declara el TJUE mediante la Sentencia de 19 de diciembre de 2018 que procede desestimar la alegación de la República de Austria expuesta (apartado 51), al igual que la que planteó con carácter subsidiario, según la cual el pago del derecho de participación debe someterse al IVA, en la medida en que genera un incremento de la base imponible de la operación realizada entre el autor de la obra y el primer comprador de la misma (apartado 39). En el sentir de la Corte de Justicia, dicha cantidad económica “en modo alguno es la contraprestación de la prestación ofrecida por el autor con ocasión de la primera comercialización de su obra ni de ninguna otra prestación por su parte (...)” y, en virtud de ello, “no puede conllevar que se modifique la base imponible de la prestación realizada por el autor con ocasión de la primera comercialización de su obra” (apartado 59).
19. Así lo reconoce el Tribunal de Luxemburgo en el apartado 50 de este pronunciamiento.
20. Vid. VALUE ADDED TAX COMMITTEE: “Royalty received by the author of an original work of art in return for his resale right”, Working paper núm. 750, Brussels, 28 November 2012, taxud.c.1(2012)1642531-EN.

derechos de índole moral²¹ y, a la vez, lo aproxima a los exclusivos relacionados con la explotación de la obra.

Sin embargo, a diferencia de los derechos exclusivos o de exclusión regulados en el TRLPI, que atribuyen al autor la facultad de autorizar o prohibir las actividades que comportan una explotación económica de su obra²² [esto es, la reproducción (artículo 18), distribución (artículo 19), comunicación pública (artículo 20) y transformación (artículo 21)], así como de exigir una retribución a cambio de la autorización que conceda, generando, por tanto, una relación jurídica sinalagmática, con intercambio de prestaciones entre su titular y el sujeto que protagonice una de esas actividades sometidas a su *ius prohibendi*, —como ha puesto de relieve la jurisprudencia del TJUE en materia de IVA²³—, el derecho de participación, como derecho de remuneración en sentido estricto, tan solo le permite obtener una cierta cantidad económica como consecuencia de la realización de un acto —la transmisión de una obra de arte original por su propietario en el mercado secundario profesionalizado— que escapa del ámbito volitivo de su creador, ya que dicho acto ha quedado excluido de su esfera de explotación y, por ende, de su control, en razón del agotamiento del derecho de exclusión afectado en el presente caso: el derecho de distribución (artículo 19.2 TRLPI y concordantes)²⁴.

Y es, precisamente, ese decaimiento del derecho de distribución de las obras de arte originales que se produce con la venta de estos ejemplares únicos²⁵, lo que explica la distinta situación económica de los creadores visuales respecto de los demás autores²⁶ —que gozan de la posibilidad de

21. Vid., al respecto, el artículo 14 del TRLPI, que enumera el contenido y los caracteres de los derechos morales del autor.
22. Cfr. SÁNCHEZ ARISTI, R.: "Artículo 17", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, 4.^a edición, Tecnos, Madrid, 2017, pp. 302 y ss.
23. Exponente de esta doctrina jurisprudencial es la STJUE de 21 de enero de 2021, dictada en el Asunto UCMR-ADA, C-501/19, como seguidamente analizaremos.
24. Para este tema, vid. BROTO PÉREZ, D.: "La justificación del 'droit de suite'. La singularidad de las obras de artes plásticas en su creación y modos de explotación", en VV.AA.: *Derecho del Arte. Anuario iberoamericano* 2017, Fundación Profesor Uría-Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, 2017, pp. 428 y ss.
25. Vid. el artículo 24.1 del TRLPI, donde se recoge un listado ejemplificativo de obras de artes gráficas o plásticas a las que les resulta de aplicación el derecho.
26. Ahora bien, conviene advertir que la discriminación patrimonial de los artistas plásticos con respecto a otros autores, como consecuencia de las limitadas facultades de explotación de su obra, no se manifiesta exclusivamente en el agotamiento del derecho de distribución que tiene lugar una vez que se produce la primera venta de la obra original, según indica el artículo 19.2 del TRLPI.

Sobre las anomalías en el ejercicio por el creador visual del derecho de reproducción (artículo 18 TRLPI) y la presunción de transmisión del derecho de exposición pública de su obra al adquirente del original de la misma [artículos 20.2.h) y 56.2 TRLPI], vid., entre muchos, BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A.: "La reforma necesaria", en VV.AA.: *Los creadores visuales ante la reforma de la Ley de Propiedad Intelectual*, Trama

explotación continua de sus obras— y, a su vez, justifica, el otorgamiento de un derecho²⁷, cuya significación jurídica y económica en modo alguno puede equipararse a la de los derechos exclusivos, dado que su “función dentro del sistema de derechos patrimoniales de propiedad intelectual —en palabras de BROTO PÉREZ— no es otra que operar como una corrección a la merma de ingresos del autor de obras plásticas por causa del explicado agotamiento”²⁸.

En esta sede, cabe destacar el papel jugado tanto por la Comisión Europea, como por el Tribunal de Luxemburgo en claro respaldo de la necesidad de rechazar que el acto de reventa de una obra de arte original implique de algún modo una forma de explotación de tal obra por el propio creador²⁹ y, al mismo tiempo, de descartar cualquier equivalencia o asimilación entre la remuneración adeudada en concepto de derecho de participación y los beneficios por la explotación sucesiva de sus obras que reciben otros autores, como los músicos y los escritores, fundamentalmente, atacando, de esta manera, el nudo gordiano del principal argumento esgrimido por las autoridades austriacas para defender la supuesta violación del principio de neutralidad en el IVA que supondría declarar la no sujeción al Impuesto del pago del derecho de participación.

Desde luego, la resolución de este debate por parte del TJUE no deja lugar a dudas. Tal y como reconoce en el apartado 54 de la Sentencia cuyo estudio nos ocupa, en el que se refrenda el criterio de la Comisión, la suma generada por el derecho de participación no es comparable con la obtenida por el ejercicio de los derechos de uso y explotación sucesivos de obras de propiedad intelectual que no sean las de artes gráficas y plásticas.

Estamos de acuerdo con esta apreciación. Por ello, según subraya el Alto Tribunal, el hecho de que estas últimas retribuciones estén sujetas al IVA no puede justificar que el importe del derecho de participación también lo esté³⁰.

editorial-Fundación Arte y Derecho, Madrid, 2007, pp. 27 y ss. y BROTO PÉREZ, D.: “La justificación del ‘droit de suite’. La singularidad de las obras de artes plásticas en su creación y modos de explotación”, ob. cit. pp. 425 y ss.

27. Como subraya el considerando 3.º de la Directiva 2001/84/CE, “este derecho tiende a restablecer un equilibrio entre la situación económica de los autores de obras de arte gráficas y plásticas y la de otros creadores que se benefician de la explotación sucesiva de sus obras”.
28. BROTO PÉREZ, D.: “La justificación del ‘droit de suite’. La singularidad de las obras de artes plásticas en su creación y modos de explotación”, ob. cit. p. 445.
29. A esta misma conclusión llega, en nuestra doctrina, MINERO ALEJANDRE, G.: “Artículo 14 ter”, ob. cit., p. 1240. Sin embargo, en contra de esta tesis se alzan voces, como la de LIPSYC, para quien el *droit de suite* es equivalente a los beneficios que los autores de obras musicales reciben por cada comunicación de estas a un público nuevo. LIPSYC, D.: *Derecho de autor y derechos conexos*, UNESCO-CERLALC-Editiones Victor P. de Zavalía, Buenos Aires, 1993, p. 213.
30. Vid. el apartado 56 de su Sentencia de 19 de diciembre de 2018, examinada en estas líneas.

A nuestro modo de ver, especialmente meritorio es el esfuerzo del Tribunal de Luxemburgo por dejar claro que no todos los derechos de autor de carácter patrimonial pueden recibir el mismo tratamiento en el IVA, puesto que, con arreglo al artículo 2.1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112/CE, solo pueden incluirse en su ámbito de aplicación las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

Huelga afirmar que compartimos, sin reservas, el criterio propugnado por el Tribunal europeo acerca del distinto régimen aplicable en el IVA a las retribuciones por el ejercicio de los derechos exclusivos de una obra objeto de propiedad intelectual y la procedente de derechos de remuneración en sentido estricto, como el *droit de suite*, en la que no concurren los requisitos necesarios para considerar que su abono se ha realizado a título oneroso, debiendo quedar excluida de la órbita del Impuesto.

No creemos necesario insistir más en la trascendencia de este pronunciamiento que, al introducir la aludida distinción, deja patente la necesidad de rechazar la idea, según la cual el ejercicio de cualquier derecho de propiedad intelectual incluido dentro de los patrimoniales de autor debe calificarse como prestación de servicios onerosa, ya sea de hacer o no hacer, sujeta al IVA.

Sin duda, resulta fundamental descartar este último entendimiento, habida cuenta de que el mismo supondría una violación del artículo 2.1.c) de la Directiva 2006/112/CE, al someter a gravamen operaciones en las que no es posible apreciar uno de los requisitos esenciales sobre los que más ha incidido la jurisprudencia de la Corte de Justicia a la hora de determinar las actividades comprendidas en la esfera del IVA y, de modo particular, en la delimitación de las prestaciones de servicios integrantes de su hecho imponible, a saber: la onerosidad³¹.

Como ha declarado el TJUE³², una y otra vez, el supuesto del artículo 25.a) de la Directiva del IVA, al igual que acontece con el recogido en la

31. Cf. LONGÁS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido (I). Comentarios y casos prácticos*, 12.^a edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2022, p. 247.

Sobre las exigencias concernientes al requisito de onerosidad y los diversos elementos que deben concurrir para considerar que existe una entrega de bienes o prestación de servicios susceptible de ser gravada por este Impuesto a la luz de la denominada "doctrina del vínculo directo", que exponemos seguidamente, puede consultarse SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: "La sentencia de 22 de noviembre de 2001 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA", en *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 6, 2002, pp. 3 y ss. También LÓPEZ LLOPIS, E.: "La doctrina del TJUE sobre la tributación en el IVA de los premios obtenidos en competiciones deportivas", en *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 58, 2017, pp. 1011 y ss.

32. Vid., especialmente, las SSTJUE de 18 de enero de 2017, SAWP, C-37/16, apartado 24, y de 21 de enero de 2021, UCMR-ADA, ya citada, apartado 30.

letra b) de este mismo artículo³³, no son sino especificaciones del concepto general de prestaciones de servicios establecido en su artículo 2.1.c), por lo que antes de subsumir una determinada actividad en la que se ejercen derechos de autor en alguno de dichos supuestos es necesario examinar, con carácter previo, si concurren los elementos que permiten apreciar su realización a título oneroso y, por tanto, su consideración como operación imponible, a la luz de lo preceptuado en esta última norma y de conformidad con los criterios que emanan de una consolidada jurisprudencia comunitaria.

A la interpretación de la noción de prestación de servicios onerosa se ha referido el Tribunal de Luxemburgo en multitud de pronunciamientos. En este sentido, conviene recordar, siquiera sea de forma breve y sin ánimo de exhaustividad, que, en un primer momento, el Tribunal europeo se limitó a señalar que este concepto supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (entre otras, Sentencias de 5 de febrero de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, C-154/80, apartado 12, y de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86, apartados 11 y 12). Sin embargo, unos años después, concretamente, en su Sentencia de 3 de marzo de 1994, *Tolsma*, C-16/93, la propia Corte de Justicia introdujo una precisión, a este respecto, al declarar que tal vínculo directo queda acreditado "si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario" (apartado 14), asentando, en virtud de ello, la llamada "doctrina del vínculo directo"³⁴.

33. Sabido es que la Directiva del IVA no contiene una definición positiva de lo que debe considerarse como prestación de servicios a título oneroso [artículo 2.1.c)], sino que acoge un concepto de carácter residual respecto del de entrega de bienes. Así lo establece su artículo 24.1 (origen del artículo 11.uno de la LIVA), completando, a continuación, el articulado de la Directiva ese concepto, con una enumeración no taxativa de operaciones que merecen tal calificación. En este sentido, el artículo 25, en su letra a), alude a la consistente en la cesión de un bien incorporal, representado o no por un título y en la letra b) se refiere a la relativa a la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas, disposiciones cuya trasposición está constituida por lo previsto en los apartados 4 y 5 del artículo 11. dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, respectivamente.
34. Entre los innumerables pronunciamientos que invocan esta doctrina, podemos mencionar, a modo de ejemplo, las SSTJUE de 14 de julio de 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, apartados 26 a 29; de 21 de marzo de 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, apartado 39, y de 18 de julio de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, C-277-05, apartado 19. Y, en fechas más próximas, cabe citar las Sentencias de 22 de junio de 2016, *Cesky rozhlas*, C-11/15, apartados 21 y 22; de 10 de noviembre de 2016, *Baštová*, C-432/15, apartado 28; de 18 de enero de 2017, *SAWP*, antes reseñada, apartados 25 y 26; de 22 de noviembre de 2018, *MEO-Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, apartado 39; de 3 de julio de 2019, *UniCredit Leasing*, C-242/18, apartado 69; de 21 de enero de 2021, *UCMR-ADA*, también ya referenciada, apartado

La existencia de una relación jurídica que aúna prestaciones reciprocas predefinidas³⁵ aparece con especial nitidez en algunos derechos patrimoniales de autor, singularmente, en aquellos que confieren a su titular la facultad de autorizar o de prohibir las actividades que comporten una explotación de su obra, tal y como ha concluido el TJUE en los pronunciamientos en los que concreta la doctrina antes citada en materia de derechos de propiedad intelectual, entre los que cabe destacar su Sentencia de 21 de enero de 2021, UCMR-ADA, C-501/19, relativa al tratamiento en el IVA de la remuneración por la comunicación pública de obras musicales en espectáculos³⁶.

Mas es lo cierto que la propiedad intelectual tiene un contenido complejo y muy heterogéneo, al estar integrada por derechos y facultades de distinta naturaleza. Así se constata con la presencia, junto a los derechos morales y los derechos exclusivos, de una tercera categoría, los no exclusivos, de remuneración o compensatorios (artículo 175 TRLPI), de perfiles en ocasiones poco claros³⁷, motivo por el cual la demostración de la existencia de una relación directa entre las retribuciones derivadas de tales derechos y la prestación de servicios resulta, en principio, más problemática.

31, y de 20 de enero de 2022, *Apcoa Parking Danmark*, C-90/20, apartado 27, así como las que allí se recogen.

35. Para una detallada explicación sobre el significado y alcance de este requisito –exigido, como se ve, por la jurisprudencia del Tribunal europeo para apreciar la existencia de onerosidad y de particular interés a efectos de nuestro estudio–, vid., entre otros, SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: "La sentencia de 22 de noviembre de 2001 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA", ob. cit., pp. 23 y ss.; SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: "La inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA de acuerdo con la jurisprudencia del TJCE", en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 79, 2007, versión online, pp. 4 y ss., así como LÓPEZ LLOPIS, E.: "La doctrina del TJUE sobre la tributación en el IVA de los premios obtenidos en competiciones deportivas", ob. cit., pp. 1012 y ss.
36. En el aludido pronunciamiento, el TJUE dio una respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial formulada por el órgano jurisdiccional remitente (Tribunal Supremo de Rumanía) que debía resolver, al declarar que "un titular de derechos de autor sobre obras musicales realiza una prestación de servicios a título oneroso en favor de un organizador de espectáculos, usuario final, cuando se autoriza a este último, mediante una licencia no exclusiva, a comunicar públicamente dichas obras a cambio del pago de cánones, cobrados por una entidad de gestión colectiva designada que actúa en nombre propio, pero por cuenta del mencionado titular de derechos de autor" (apartado 40), conclusión que, según aclara el propio fallo, "(...) no puede ponerse en tela de juicio por el hecho de que la gestión colectiva de la remuneración resulte de una obligación impuesta por la ley, (...), o de que la entidad de gestión colectiva actúe tanto para los autores que son miembros de dicha entidad como para los que no forman parte de ella, siempre que su modo de gestión no varíe en función de la categoría de los titulares de derechos de autor" (apartado 37).
37. Resulta obvio que un detenido examen de este tema excedería los objetivos de la presente investigación, habida cuenta de lo cual nos remitimos al estudio de SÁNCHEZ ARISTI, R.: "Sección 2.º. Derechos de explotación", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, ob. cit., pp. 275 y ss.

Siendo ello así, en estos supuestos el tratamiento que cabe dar en el citado concepto impositivo ha de resolverse caso por caso, atendiendo al contenido de la relación jurídica que deriva del ejercicio del derecho de autor en cuestión, lo que permitirá determinar si la operación se ha efectuado o no a título oneroso. Y, como es obvio, solo cuando la respuesta a ese interrogante resulte positiva procederá declarar su sujeción al IVA, deviniendo, en realidad, innecesario dilucidar si nos hallamos ante la cesión de un bien *incorporal*, en el sentido del apartado a) del artículo 25 de la Directiva, dado el carácter exemplificativo de la enumeración de prestaciones de servicios que alberga el mencionado artículo³⁸.

Recapitulando, consideramos que el carácter oneroso de una actividad a efectos de su calificación como prestación de servicios conforme a lo señalado en nuestro ordenamiento jurídico interno por el artículo 4.º uno de la LIVA no puede presumirse que esté presente en el ejercicio de cualquier derecho de propiedad intelectual incluido dentro de los patrimoniales de autor, como subraya con razón el Tribunal de Luxemburgo mediante la Sentencia de 19 de diciembre de 2018, arriba expuesta, refrendando el enfoque interpretativo ya adoptado en la STJUE de 18 de enero de 2017, recaída en el Asunto SAWP, C-37/16³⁹, donde el máximo intérprete del Derecho de la Unión Europea estimó que la compensación equitativa por copia privada vinculada al perjuicio causado a los titulares de derechos por la reproducción de sus obras ya divulgadas, efectuada sin su autorización (artículos 25 y 31, apartados 2 y 3, TRLPI)⁴⁰, no constituye la contraprestación directa de una prestación de servicios.

Hasta el año 2021⁴¹, no parece que el punto de partida de la argumentación que la DGT desarrolla, en las diversas contestaciones emitidas en

38. Así nos lo ha recordado el TJUE, en el apartado 39 de la Sentencia UCMR-ADA.
39. Comentada en el trabajo de VICTORIA SÁNCHEZ, A.: "El canon o compensación equitativa por copia privada no está sujeto al IVA. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 18 de enero de 2017, SAWP (C-37/16)", en *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 25, 2017, pp. 111 y ss.
40. Al hilo de esta cuestión, no hay que olvidar que, tras la reforma del artículo 25 del TRLPI por el Real Decreto-ley 12/2017, de 3 de julio, se reintrodujo en nuestro ordenamiento jurídico un sistema de compensación, asociado al límite legal de copia privada (artículo 31.2 y 3 TRLPI), que consiste en la aplicación de un canon sobre los equipos de reproducción y soportes de grabación.

A este respecto, el artículo 25, apartados 1 y 3, establece que dicha compensación se origina por la reproducción de libros y publicaciones asimiladas, de fonogramas y de videogramas u otros soportes visuales o audiovisuales, siempre que se haga mediante aparatos o instrumentos técnicos no tipográficos, exclusivamente para uso privado, no profesional ni empresarial y sin fines directa o indirectamente comerciales, siendo los fabricantes (en tanto actúen como distribuidores en España) y los importadores de los equipos, aparatos y soportes materiales idóneos para hacer copias privadas los deudores principales.

41. Vid., en este sentido, la contestación a Consulta V1716-21, de 2 de junio, donde, por fortuna, cabe apreciar un cambio de orientación en los argumentos dados por la DGT, cuando examina la posible sujeción al IVA de la facturación que realiza la entidad de

materia de IVA y derechos de propiedad intelectual, contemplara el método de análisis seguido por la Corte de Justicia en esta sede, lo que ha dado lugar a interpretaciones administrativas excesivamente literalistas e inadmisibles, en nuestra opinión, que solo han servido para confundir tipologías de derechos tan distintas, como los derechos exclusivos y los no exclusivos, de remuneración o compensatorios.

Un ejemplo claro de ello lo constituye la contestación a Consulta V2786-11, de 23 de noviembre¹², en la que dicho Centro Directivo declaró, de manera sorprendente, a nuestro parecer y, sin duda, altamente criticable,

gestión de los derechos de propiedad intelectual consultante a los obligados al pago de las compensaciones o remuneraciones equitativas obligatorias reconocidas a los respectivos autores por el TRLPI en tres supuestos concretos, a saber: por la puesta a disposición del público por parte de prestadores de servicios electrónicos de agregación de contenidos de fragmentos no significativos de obras [artículo 32.2 en su redacción vigente hasta la reforma operada por el Real Decreto-ley 24/2021, de 2 de noviembre (artículo 80.2)]; por la utilización de publicaciones de su titularidad realizadas por centros universitarios u organismos de investigación (actual artículo 32.4), y por el préstamo público de sus obras en determinados establecimientos (actual artículo 37.2).

Señala este Centro Directivo a través de la aludida respuesta que, a tenor de lo manifestado en su día por el TJUE mediante las Sentencias de 19 de diciembre de 2018 (*Comisión Europea contra República de Austria*) y de 18 de enero de 2017 (Asunto SWAP), y teniendo en cuenta sus contestaciones a Consultas V2699-19, de 3 de octubre y V0032-18, ya citada, en los tres casos a los que se refiere el escrito de consulta "no se puede concluir que los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual efectúen una prestación de servicios para las entidades obligadas al pago en la que la compensación o remuneración equitativa se pueda considerar como la contraprestación efectiva, y por tanto, su cobro, ya sea directamente por ellos o a través de la correspondiente entidad de gestión no estará sujeta al Impuesto" (punto 5 Consulta V1716-21).

No siendo el propósito de este estudio llevar a cabo un análisis exhaustivo de los problemas que plantea el anterior grupo de derechos, nos limitaremos a indicar que compartimos la conclusión a la que llega la DGT, si bien, en lo que concierne a la argumentación que desarrolla, debería tener en cuenta que es conveniente diferenciar la jurisprudencia establecida en la Sentencia de 18 de enero de 2017, que versa sobre derechos no exclusivos de carácter compensatorio (v. gr. canon por copia privada), y la emitida en su Sentencia de 19 de diciembre de 2018, acerca de un derecho de remuneración en sentido estricto, como es el de participación de los creadores visuales, resultando improcedente citar esta última resolución cuando se examina el tratamiento en el IVA del ejercicio de derechos de autor que incorporan una finalidad indemnizatoria, como sucede en los supuestos a los que alude la contestación reseñada.

42. En esta dirección, podemos traer a colación otros pronunciamientos de la DGT, como la contestación a Consulta V1218-10, de 1 de junio, en la que declaró la sujeción al IVA de la compensación equitativa por copia privada, al considerarla como la contraprestación de una prestación de servicios incluida en su ámbito de aplicación.

Como ya sabemos, tras la Sentencia SWAP, el Centro Directivo se vio obligado a modificar dicho criterio (por todas, Consulta V0032-18, de 10 de enero) que, en su momento, justificó, invocando la postura expresada por la Comisión Europea en la 90.^a reunión del Comité del IVA, celebrada el 11 de diciembre de 2009. Vid., sobre este último aspecto, el punto 2 de la Consulta V1218-10, antes citada.

que los titulares de derechos de participación prestan servicios a efectos del IVA en favor de los vendedores de obras de artes originales a cambio del pago de una remuneración que, en aquellos momentos⁴³, podían recibir de forma directa, o bien mediante la intermediación de la entidad de gestión colectiva competente para la administración del mismo (VEGAP), en virtud del mandato en exclusiva otorgado por el artista o sus derechohabientes a través de un contrato especial, denominado de gestión, que regulan los actuales artículos 157 y 158 del TRLPI.

No pretendemos minimizar las dificultades que entraña determinar la naturaleza jurídica y significación económica de un derecho patrimonial de autor tan atípico como el *droit de suite*, ni por añadidura el debate doctrinal que, todavía hoy, suscita su régimen jurídico en nuestra legislación de propiedad intelectual⁴⁴.

Sin embargo, no por eso debe renunciarse, cuanto menos, a ofrecer una respuesta sobre el tratamiento que debe darse en el IVA al pago del derecho de participación que, sin perder de vista su configuración jurídica, tome en consideración los criterios fijados por el TJUE en cuanto al concepto de título oneroso con motivo de la interpretación del artículo 2.1.c) de la Directiva 2006/112/CE.

Máxime si tenemos en cuenta que en el momento de emitirse dicha respuesta administrativa, el Tribunal europeo, al hilo de su Sentencia 3 de marzo de 1994 (*Asunto Tolksma*), antes comentada, ya se había ocupado de precisar el requisito de la exigencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida por el sujeto pasivo expuesto en anteriores pronunciamientos comunitarios para incluir en la órbita del IVA una determinada transacción, como prestación de servicios onerosa, según hemos podido observar.

Lo cierto es que el criterio de la DGT en la aludida Consulta V2786-11 no discurre por esta dirección. En efecto, sin detenerse a constatar si, a la luz de la interpretación desarrollada por el TJUE, cabía apreciar una auténtica reciprocidad de prestaciones entre el titular del derecho y el obligado al pago del importe debido por la reventa de su obra de arte, dicho Centro Directivo da prácticamente por sentado –puesto que en este aspecto se limita a reproducir el tenor literal del artículo 11.dos.4.º de la Ley 37/1992–, que el ejercicio del derecho de participación puede encuadrarse en el supuesto

43. Si bien es cierto que hasta la reforma de 2019 de la legislación sobre propiedad intelectual, el derecho de participación podría ser gestionado por el propio titular del mismo, tal y como hemos explicado, en la práctica, sobre la base de la voluntariedad, se administraba de ordinario colectivamente. Lo apunta CASAS VALLÉS, R.: "Artículo 24", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, ob. cit., p. 498.

44. A tal efecto, víd., entre otros, CASAS VALLÉS, R.: "Artículo 24", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Volumen complementario a la cuarta edición de los Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, Tecnos, Madrid, 2019, pp. 19 y ss.

recogido en esa norma, concluyendo que la remuneración generada por tal derecho constituye la contraprestación directa de una prestación de servicios sometida al IVA.

Se trata, desde luego, de una construcción a todas luces errónea a la vista de la doctrina jurisprudencial vigente en la Unión Europea, especialmente desde la Sentencia recaída en el Asunto *Tolsma*. En suma, una interpretación vulneradora de principios esenciales que afectan a la propia configuración del IVA y a la delimitación de su hecho imponible que, además, colisionaba con los objetivos armonizadores del legislador de la Unión definidos en la Directiva sobre el derecho de participación⁴⁵ y, al mismo tiempo, venía a constituir un desincentivo más para el comercio español de obras artísticas, al restar competitividad a sus precios de venta en el mercado secundario profesionalizado⁴⁶. La gravedad de esta situación merece quedar patente.

A nuestro modo de ver, la conclusión anterior no queda desvirtuada por el hecho de que a tales operaciones pudiera resultarles de aplicación la exención del artículo 20.uno.26.^º de la LIVA, relativa a los servicios profesionales prestados por los artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, etc., incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor. Fundamentalmente, porque, según el criterio expresado por este mismo Centro Directivo⁴⁷, dicha exención solo alcanza a los efectuados por

45. Cfr., sobre este extremo, el considerando 14.^º de la Directiva 2001/84/CE, donde se reconoce que "las diferencias entre las disposiciones nacionales sobre el derecho de participación del autor distorsionan la competencia, deslocalizan las operaciones de venta dentro de la Comunidad y originan diferencias de trato entre artistas en función del lugar en que se vendan sus obras (...); la no intervención de la Comunidad vulneraría el requisito establecido en el Tratado de corregir las distorsiones de la competencia y las desigualdades de trato".

46. Qué duda cabe que la aplicación del IVA sobre la remuneración vinculada al derecho de participación venía a acentuar el impacto sobre el precio final de venta de la obra artística que lleva aparejado el reconocimiento de este derecho, consistente, con carácter general, en un incremento del mismo a resultas de la adición del importe del crédito de participación correspondiente.

De este modo, cuando el transmitente de la obra de arte (por ejemplo, un coleccionista particular representado por un profesional del mercado del arte, actuando en nombre y por cuenta del mismo) no podía deducirse el IVA soportado con motivo del pago del derecho este se convertía en un coste más que solo podía recuperar aumentando su precio de enajenación.

47. Un exhaustivo análisis de los problemas interpretativos que, en un primer momento, suscitó la determinación del ámbito objetivo de aplicación de esta exención puede encontrarse en ZORNOZA PÉREZ, J.: "El Impuesto sobre el Valor Añadido y la propiedad intelectual", *Revista Información Fiscal*, núm. 15, 1996, pp. 13 y ss., así como en CALVO ORTEGA, R. y CALVO VÉRGEZ, J.: *La fiscalidad de los artistas plásticos*, Trama editorial-VEGAP, Madrid, 2013, pp. 61 y ss.

No obstante, como apuntan estos últimos estudiosos, la DGT, desde el año 2008, viene señalando, de manera reiterada, que la exención del artículo 20.uno.26.^º de la Ley 37/1992, relativa a los servicios profesionales, instrumentados mediante la cesión de derechos de autor, solo es aplicable cuando aquellos se efectúan directamente por

las personas físicas que tienen la condición de autores de obras objeto de propiedad intelectual⁴⁸, a las que alude el indicado artículo 20.uno.26.^º, de manera que cuando el “servicio derivado del ejercicio del derecho de participación”, cuyo estudio nos ocupa, era realizado por los herederos o legatarios del creador visual, como habitualmente ocurre⁴⁹, quedaba excluido de su ámbito de aplicación y, en consecuencia, gravado con el IVA.

Y lo mismo sucedía cuando la entidad de gestión de la propiedad intelectual española (VEGAP) recaudaba los importes generados por la reventa de las obras de arte de los titulares de los derechos por ella representados, actuando como comisionista en nombre propio, puesto que en tal caso, conforme al artículo 11.dos.15.^º de la Ley 37/1992⁵⁰, se estimaba que la antedicha entidad recibía y prestaba por sí misma el correspondiente servicio en favor del dueño de la obra en la enajenación de la misma⁵¹, no

los propios autores, personas físicas, mencionadas en dicho precepto, no así cuando son realizados por sus herederos o por otro tipo de personas, como las sociedades y demás entidades a través de las que actúan, ya que la propiedad intelectual solo corresponde a los autores, subrayándose como fundamento de la referida exención el fomento de la creación cultural y no el tráfico mercantil derivado de la misma. En esta línea interpretativa, cabe citar, a modo de ejemplo, las contestaciones a Consultas V0705-08 y V0708-08, ambas de 8 de abril, V0784-08 y V0789-08, ambas de 15 de abril, V1218-10, 1 de junio, V1772-13, de 29 de mayo y V2501-13, de 25 de julio.

Sobre el caso concreto de los servicios de traducción de obras científicas, literarias o artísticas, pueden consultarse, asimismo, las contestaciones a Consultas V1813-04, de 27 de septiembre y 0782-08, de 15 de abril, donde la DGT matiza el anterior criterio por razones de neutralidad en la aplicación del Impuesto, incluyendo en el ámbito de la exención los servicios de traducción prestados por personas físicas a través de sociedades mercantiles u otro tipo de entidades.

48. En este sentido, *vid.* los artículos 5 y 11 del TRLPI.
49. A este fenómeno conocido como “mercado de herederos” se refiere BROTO PÉREZ, destacando que “gran parte de las ventas del mercado secundario -tanto en términos de valor como de volumen- las acaparan las obras de artistas fallecidos dentro los últimos setenta años (...)” y de ahí que sean “los derechohabientes, y no los autores, los principales beneficiarios del derecho”. BROTO PÉREZ, D.: *El droit de suite de los autores de obras de arte plásticas. Análisis jurídico y efectos en el mercado del arte*, ob. cit. pp. 305 y 306.
50. Según reza el artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, cuando un sujeto pasivo que *actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios* se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate. Esta regla general ha sido incorporada a nuestro ordenamiento jurídico interno por los artículos 8.dos.6.^º y 11.uno y dos.15.^º de la Ley 37/1992, precepto este último que califica como prestaciones de servicios *las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios*.
51. A este esquema responde la doctrina administrativa recogida, entre otras, en contestaciones a Consultas V1218-10, V2786-11 y V1772-13, ya citadas. En virtud de la misma, cuando la entidad de gestión operaba en nombre propio se entendía que se habían producido dos prestaciones de servicios: una entre el creador visual, titular del derecho de participación, y la entidad gestora, que se encontraba sujeta pero exenta

amparado en el marco de esta exención, debiendo repercutir el IVA con ocasión del cobro del crédito de participación.

Desde la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2018, ya estudiada, es claro que la retribución procedente del derecho de participación no está vinculada a la existencia, en virtud de la Directiva 2006/112/CE, de una prestación de servicios onerosa, por lo que debe excluirse la aplicación del IVA sobre las cantidades satisfechas por los vendedores, como deudores principales, o cualquiera de los responsables solidarios declarados como tales por el artículo 24.16 del TRLPI. Estas relevantes conclusiones fueron aplicadas finalmente por la DGT mediante contestación a Consulta de 3 de octubre de 2019, número de referencia V2699-19 –como reseñamos a continuación–, relegando, de este modo, la construcción hasta ese momento defendida dentro de nuestra doctrina administrativa por el citado Centro Directivo respecto del tratamiento que debía recibir en este concepto impositivo el pago del *droit de suite*.

III. LA GESTIÓN COLECTIVA OBLIGATORIA DE ESTE DERECHO

1. SU EJERCICIO Y ADMINISTRACIÓN POR LAS ENTIDADES DE GESTIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL, TRAS LAS REFORMAS DEL TRLPI DE 2019 Y 2021

Expuestas estas consideraciones generales acerca de la calificación de la actividad de los titulares de derechos de participación desde el punto de vista del IVA, conviene descender ya al análisis de las obligaciones que la normativa reguladora de dicho tributo impone a las entidades de gestión de la propiedad intelectual, encargadas de percibir por cuenta y en interés de los creadores de artes visuales u otros titulares a los que representa, las sumas generadas por las operaciones de reventa sujetas al *droit de suite*.

Según se acaba de decir, pocos meses después de dictarse la Sentencia del TJUE en el Asunto C-51/18 (*Comisión Europea contra República de Austria*), se emitió la contestación a Consulta V2699-19, en la que la DGT adoptó un nuevo criterio, teniendo presente lo declarado en la antedicha resolución. En su virtud, la cantidad percibida por el titular del derecho de participación –ya sea el propio creador de la obra artística o su derechohabiente–, no constituye la contraprestación de operación alguna sujeta al IVA, de manera que, tanto en uno como en otro supuesto, debe descartarse la repercusión del Impuesto, al no haberse realizado su hecho imponible.

Ahora bien, obsérvese que, a raíz de los cambios operados en el sistema de gestión del derecho de participación por la reforma realizada a través de la Ley 2/2019, más tarde completada por la reforma de 2021 (Ley 14/2021), tal derecho solo puede administrarse por las entidades gestoras

que operan en España⁵², cuyo objeto social incluya la administración de este tipo de derecho remuneratorio de acuerdo con sus estatutos (artículo 24.10 TRLPI), por lo que su titular, originario o derivativo, ya no puede decidir ejercerlo de forma individual, ni recurrir a ninguna otra clase de representación.

En suma, habida cuenta de que nos hallamos ante un derecho de gestión colectiva obligatoria, los importes devengados por las transmisiones de obras artísticas realizadas en nuestro país sujetas al *droit de suite* solo pueden llegar a la entidad competente. Tras percibir las sumas adeudadas, tal organización ha de notificar la efectividad de dicho abono al titular del derecho en el plazo máximo de un mes, debiendo liquidarle el importe debido en el máximo de nueve meses desde el 1 de enero del año siguiente al de su recaudación (artículo 24.11 y 12 TRLPI)⁵³.

A la vista de las novedades instauradas en el régimen jurídico de este derecho no exclusivo, y atendiendo a la cuestión tributaria planteada en la aludida consulta administrativa, así como la entidad de gestión colectiva que la formula, parece claro que la respuesta de la DGT debía precisar las consecuencias tributarias que para tal asociación encargada de administrar el derecho de participación de los creadores visuales cabía extraer de la irrupción del cambio de criterio sobre el régimen aplicable en el IVA a la retribución vinculada a dicho derecho patrimonial, tanto cuando recauda, en nombre propio o ajeno, las cantidades adeudadas por la reventa de las obras de arte de los obligados al pago, como cuando con posterioridad efectúa las operaciones de liquidación de los importes satisfechos, percibiendo, en ese momento, una cuantía por sus labores de administración.

52. Ha de tenerse en cuenta que una de las novedades introducidas en nuestra legislación sobre propiedad intelectual por la reforma de 2019 fue el reconocimiento expreso de la posibilidad de que las entidades de gestión extranjeras presten sus servicios en territorio español a nuestros titulares y a nuestros usuarios.

A tal efecto, el artículo 151 del TRLPI, en su vigente redacción, se encarga de regular el régimen jurídico aplicable a las mismas, en relación con las actividades que realicen en España, según se trate de entidades con establecimiento en un Estado miembro de la Unión Europea (apartado 2) o entidades extracomunitarias (apartado 3).

Ello no obstante, conviene subrayar que, según la información publicada en el portal de internet del Ministerio de Cultura y Deporte, hasta la fecha no parece que la incorporación de esta previsión haya supuesto un cambio en el *modus operandi* de la gestión colectiva nacional del derecho de participación de los artistas plásticos.

VEGAP administra el *droit de suite* de las reventas realizadas en nuestro país en favor, no solo de los titulares que ostentan la condición de socios de la misma, sino de todos aquellos que tienen reconocido este derecho, de acuerdo con la normativa vigente, cometido que desempeña, bien de forma directa, o bien a través de contratos de representación concluidos con organizaciones de igual o similar categoría situadas en otros países, a través de los cuales lleva a cabo la gestión recíproca del mismo.

Respecto de esta última modalidad de gestión, puede consultarse la información que consta en el sitio web de VEGAP, antes citado.

53. Salvo que en dicho plazo —añade el artículo 24.12, *in fine*, del TRLPI— el titular reclame la liquidación, en cuyo caso ésta se efectuará en el mes siguiente a la reclamación.

Por esta razón, causa cierta extrañeza la parquedad de la contestación de la DGT, dejando sin resolver interrogantes a los que, en nuestra opinión, debía dar respuesta. Así, tras reproducir las principales argumentaciones expuestas por el TJUE en la Sentencia dictada el 19 de diciembre de 2018 en el Asunto C-51/18, exteriorizando, de esta manera, las razones que motivan el cambio de criterio administrativo⁵⁴, el citado Centro Directivo, de forma sucinta, concluye afirmando lo siguiente: “[aun cuando] la entidad consultante actúa como comisionista de los titulares del derecho de participación en el beneficio de la reventa, pero en nombre propio, presentándose como titular de dicho derecho ante los profesionales del mercado de arte que hayan intervenido en la reventa, (...) el cobro que realiza de dicho derecho de participación de autores de obras gráficas y plásticas no constituye la contraprestación de un hecho imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, al no ser una prestación de servicios realizada a título oneroso en los términos del artículo 4 de la Ley 37/1992. Por lo tanto, dicho cobro queda fuera del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, no quedando la operación sujeta al mismo” (punto 4 Consulta V2699-19).

Aunque es cierto que, a la vista del notable giro impuesto a la presente cuestión, hubiera sido deseable una respuesta más detallada y no tan sobria, el criterio interpretativo expresado resuelve con acierto la calificación en el IVA de la relación jurídica nacida entre la entidad de gestión de la propiedad intelectual y los obligados al pago de la remuneración devengada por la reventa de obras de arte, careciendo de relevancia, en esta sede, la forma en que la citada entidad desarrolle su actuación y la manera de proceder en el desempeño de sus labores de administración y representación.

Efectivamente, según el artículo 147 del TRLPI⁵⁵, estas entidades que se dedican a la gestión de derechos de explotación u otros de carácter patrimonial, por cuenta y en interés de autores o de otros titulares, pueden llevar a cabo su labor en nombre propio o ajeno. No obstante, la posible intervención de la entidad colectiva en nombre propio, presentándose como titular del derecho de participación ante los profesionales del mercado del arte que hayan intervenido en la enajenación de la obra, en virtud de la capacidad atribuida por nuestra legislación sobre propiedad intelectual, en modo alguno permite entender que está efectuando una prestación de

54. Cfr. artículo 68.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

55. Analizando el contenido de esta norma, que versa sobre las entidades legalmente constituidas que tengan establecimiento en territorio español, afirma VEGA VEGA, J. A.: *Las entidades de gestión de la propiedad intelectual*, Reus, Madrid, 2022, pág. 109, cuanto sigue: “queda aclarado por la ley que las entidades de gestión colectiva administran derechos ajenos, no propios, aunque la gestión puede realizarse bajo las fórmulas de representación mediata o inmediata”.

servicios al dueño de esa obra comprendida en la órbita del Impuesto por aplicación del artículo 11.dos.15.^o de la Ley 37/1992.

Significa ello, por tanto, que en ambas situaciones, esto es, tanto si su actuación en la recaudación efectiva de los derechos por cuenta de sus titulares la realiza en nombre propio (representación indirecta), o en nombre de esos beneficiarios (representación directa), al percibir el cobro de los créditos de participación que se vayan generando por la transmisión de las obras sometidas al *droit de suite* no debe repercutir el Impuesto con motivo de tal percepción, dado que dichos pagos no se realizan a título de contraprestación de entrega de bienes o prestación de servicios alguna. Dicho de modo más directo y concreto: se trata de operaciones que quedan al margen del hecho imponible del IVA, de manera que, en este ámbito, no hay nada por lo que tributar.

2. RÉGIMEN APLICABLE EN EL IVA A LOS DESCUENTOS DE GESTIÓN SOBRE LOS INGRESOS DERIVADOS DE LOS DERECHOS RECAUDADOS

La circunstancia de que el ejercicio del derecho de participación reconocido en el artículo 24 del TRLPI esté excluido del ámbito del IVA no implica que la actividad que lleva a cabo la entidad de gestión competente, por cuenta y en beneficio de su titular, para hacerlo efectivo tenga también la calificación de operación no imponible.

Sin duda, nos encontramos ante una transacción distinta e independiente a efectos del IVA, que engloba los diversos actos que efectúa tal organización, en el desempeño de una actividad que tienen la consideración de empresarial conforme al artículo 5.dos de la Ley 37/1992⁵⁶, con la finalidad de que los creadores de artes visuales y otros titulares de los derechos de participación, comprendidos en su gestión, obtengan las sumas dinerarias adeudadas por la reventa pública de sus obras originales, debiendo ejercer, en último término, las correspondientes acciones en defensa de estos en caso de infracción de sus derechos.

En el caso concreto, dichas actuaciones se materializan fundamentalmente en el cobro del crédito generado por la reventa, la notificación de la efectividad de dicho ingreso al titular y su posterior liquidación y pago a este, con arreglo a lo señalado en el artículo 177 del TRLPI, una vez detraído el descuento de gestión que obtiene la entidad en concepto de remuneración por sus servicios⁵⁷.

56. Así lo ha puesto de manifiesto la DGT, en numerosas contestaciones vinculantes a consultas relativas al régimen de los derechos de autor en el IVA, entre las que cabe citar, a modo ejemplo, las emitidas con números de referencias V2786-11, V2699-19 y V1716-21, ya estudiadas y V2281-19, de 3 de septiembre.
57. Según la Directiva 2014/26/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, relativa a la gestión colectiva de los derechos de autor y derechos afines y a la concesión de licencias multiterritoriales de derechos sobre obras musicales

Sentado lo anterior, y volviendo con el pronunciamiento emitido por la DGT, en su contestación a Consulta V2699-19, arriba expuesta, observará el lector que este Centro Directivo olvidó precisar las obligaciones formales y materiales que la normativa del IVA impone a tal entidad gestora en el marco de sus relaciones con los titulares de derechos de participación, en particular, cuando recibe el indicado descuento de gestión, consistente en un determinado porcentaje sobre los ingresos recaudados por tales derechos⁵⁸. Un silencio de la DGT que invita a reflexionar acerca de la actitud que trasluce este tipo de respuestas administrativas que mal se compaginan con la seguridad jurídica.

Buena prueba de la relevancia de estas cuestiones es el debate desarrollado en el seno del Comité del IVA⁵⁹, donde la Comisión Europea, refiriéndose a la gestión colectiva forzosa de la compensación equitativa por copia privada, recuerda la decisión del TJUE acerca de la no sujeción al IVA de dicha retribución (Sentencia SAWP), subrayando las consecuencias que de ello se derivan para la entidad gestora, en cuanto a la facturación de los servicios de administración que efectúa en favor de los acreedores de la misma y la determinación de la base imponible del Impuesto para tal organización.

Estima, a este respecto, la Comisión que aun cuando la entidad de gestión colectiva medie en nombre propio en la percepción de la retribución que se debe al titular del derecho por la reproducción de su obra protegida, dicha organización al ingresar tal cantidad no actúa en el sentido del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, puesto que esta norma solo cubre una situación en la que el agente participa en una prestación de servicios con terceros por cuenta de otra persona, concluyendo, a resultas de ello, que, en estos supuestos, la entidad debe cobrar el IVA sobre la proporción de la tarifa retenida como remuneración por el servicio prestado a los titulares de los derechos⁶⁰.

Sin duda, habría sido deseable que la contestación ofrecida por la Administración española se hubiera detenido en el análisis de este aspecto

para su utilización en línea en el mercado interior (Directiva de gestión colectiva), por descuento de gestión se entiende *el importe facturado, deducido o compensado por una entidad de gestión colectiva de los ingresos de derechos o de cualquier rendimiento derivado de la inversión de los ingresos de derechos para sufragar los gastos de gestión de los derechos de autor o derechos afines [artículo 3.1]*.

El TRLPI, en su artículo 176, regula tanto las llamadas deducciones, como los descuentos de gestión *stricto sensu*, aunque ha optado por no incorporar dicha definición a nuestro ordenamiento jurídico interno.

58. Sobre el porcentaje que representa el descuento de gestión con respecto al derecho de participación recaudado, vid. la información que ofrece VEGAP en su Portal de Transparencia accesible desde el sitio web, antes indicado.
59. VALUE ADDED TAX COMMITTEE: "VAT treatment of organisations collectively managing copyright and related rights", Working Paper núm. 943, Brussels, 19 March 2018, taxud.c.1(2018)1700859-EN.
60. *Ibid.*, p. 9.

del régimen tributario propio de la entidad consultante. De ahí que la principal crítica que puede hacerse a dicha respuesta administrativa es que no haya incorporado explicación alguna acerca de este extremo, máxime porque esto sí se ha hecho en la resolución de otras consultas tributarias, donde el Centro Directivo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la posible sujeción al IVA de las remuneraciones o compensaciones vinculadas a distintos derechos no exclusivos de propiedad intelectual que tienen por objeto reequilibrar la situación patrimonial del creador por la existencia de un límite a su derecho general de explotación, incorporando una finalidad indemnizatoria.

Estamos aludiendo, entre otras, a las contestaciones a Consultas V0032-18, antes reseñada, en la que se aborda el tratamiento de la compensación equitativa por copia privada en el IVA y V1716-21, pronunciamiento este último que en respuesta a la cuestión que plantea, también, una entidad de gestión de la propiedad intelectual en relación, asimismo, con la sujeción al citado Impuesto de la facturación que efectúa a los obligados al pago –en este caso, de las compensaciones o remuneraciones obligatorias reconocidas a los respectivos autores por el TRLPI en los tres supuestos objeto de consulta, ya examinados⁶¹–, dejó claro el sometimiento a gravamen de las labores de administración llevadas a cabo por tal entidad para la obtención de esas retribuciones, las cuales quedan al margen del IVA, como sucede con la recibida por el derecho de participación, remitiéndose a los criterios manifestados en la Consulta V0032-18, tanto sobre la tributación de estos servicios⁶², como respecto de la determinación de la base imponible y el devengo del IVA en las prestaciones de dichos servicios.

Concluye, a tal efecto, la DGT que la actividad de la entidad consultante, cuya misión consiste en recaudar derechos de autor de la propiedad intelectual en nombre propio pero por cuenta de sus socios constituye propiamente un servicio de gestión de cobro⁶³, o de cobro de créditos, en los términos establecidos en la Directiva 2006/112/CE [artículo 135.1.d)], hallándose sujeto y no exento del Impuesto, según lo previsto en la citada disposición comunitaria y en el artículo 20.uno.18.^º, letra a), de la Ley 37/1992.

Y la misma calificación, a nuestro juicio, debe otorgarse a los denominados servicios de gestión en la recaudación –siguiendo la terminología

61. Vid. nuestra nota 40.

62. Debe recordarse aquí que el propio artículo 4.uno de la LIVA, al delimitar el hecho imponible en las operaciones interiores, incluye las efectuadas en favor de los propios socios, asociados, miembros o participes de las entidades que las realicen, supuestos estos a los que alude la contestación que examinamos en estas líneas.

63. Un estudio pormenorizado de la doctrina elaborada por la Administración tributaria acerca de los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos a los que no alcanza la exención prevista en la normativa del IVA para las operaciones financieras y la jurisprudencia de los tribunales de justicia en la materia puede verse en CALVO VERGEZ, J.: *El IVA en las operaciones financieras*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2020, pp. 101 y ss.

de la DGT— prestados en favor de los titulares de derechos de propiedad intelectual que contratan con la entidad correspondiente la administración de los mismos, sin devenir miembros de ella.

Al analizar el régimen en el IVA de las labores de administración de los derechos económicos que llevan a cabo estas organizaciones conviene tener en cuenta las distintas categorías de titulares comprendidos en su gestión⁶⁴.

En este sentido, el artículo 156 del TRLPI, tras incluir, en su apartado 1, la definición de *titular de derechos*, proclama, en su apartado 2, la obligación de las entidades de gestión de *aceptar la administración de los derechos que les sean encomendados contractual o legalmente de acuerdo con su objeto o fines y conforme a los criterios de admisión previstos en sus estatutos, siempre que su gestión esté comprendida dentro de su ámbito de actividad y salvo que existan motivos objetivamente justificados para su rechazo que deberán ser motivados adecuadamente (...)*.

Obsérvese que dentro del primer grupo de titulares al que alude el citado precepto, se engloban dos categorías que no es posible confundir, dado que aparecen dotadas de un estatuto jurídico muy distinto, a saber: por un lado, los titulares de derechos que, sin ceder la propiedad de los mismos, confieren su administración y recaudación a la entidad competente, a través de la celebración del contrato que regulan los artículos 157 y 158 del TRLPI, adquiriendo, asimismo, la condición de socios y aquellos otros que se limitan a firmar con tal asociación dicho contrato, no incorporándose como miembros de ella.

Ahora bien, con independencia de su distinta posición jurídica, debe subrayarse que en ambas situaciones la encomienda de la administración y recaudación de los derechos a la entidad se realiza por sus titulares en virtud de la suscripción de uno de estos contratos de gestión⁶⁵ (artículo 156.3

64. Es necesario destacar que, aun tratándose de un derecho patrimonial sometido a gestión colectiva obligatoria, su titular, originario o derivativo, tiene la posibilidad de incorporarse a la correspondiente entidad como miembro o socio y/o celebrar con ella un contrato de gestión.

Como bien indica MORALEJO IMBERNÓN, esto último puede suceder, por ejemplo, cuando desee que la entidad que, de manera monopolística, está efectuando el cobro del derecho sometido a gestión colectiva obligatoria proceda a hacerle, de forma periódica, los repartos y pagos que le correspondan, de conformidad con el reglamento o normativa interna *ad hoc* de la misma. MORALEJO IMBERNÓN, N.: "Capítulo II (arts. 156 a 158) del Título IV del Libro III", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Volumen complementario a la cuarta edición de los Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, ob. cit., nota 1, p. 85.

65. Refiriéndose a la caracterización del contrato de gestión de derechos de autor, señala VEGA VEGA, J. A.: *Las entidades de gestión de la propiedad intelectual*, ob. cit., pág. 312, que se trata de "un negocio jurídico bilateral o sinalagnático y conmutativo oneroso, por contraposición a unilateral y aleatorio, ya que se derivan obligaciones recíprocas y ciertas para ambas partes, que se constituyen en acreedoras y deudoras simultáneamente de diferentes prestaciones. Existe una causa reciproca o más bien una interdependencia entre las prestaciones de las partes, debida a cada una de las

TRLPI), asumiendo, con ello, las obligaciones que derivan del mismo, entre otras, la de abonar el descuento de gestión, determinado con arreglo a lo previsto en el artículo 176.1 y 2 de ese texto legal⁶⁶, como "contravalor efectivo" del servicio que le proporciona tal organización, por lo que resulta innegable la concurrencia de las condiciones exigidas por la jurisprudencia del TJUE para apreciar la existencia de onerosidad; es decir, un elemento de reciprocidad en el sentido de "vínculo directo" entre dicha retribución y la prestación efectuada por la entidad, que se materializa en la realización de las actuaciones necesarias para conseguir el cobro de su derecho.

Por tanto, tratándose de una prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA, la entidad establecida en España, en su condición de sujeto pasivo del Impuesto, queda obligada a repercutir la cuota impositiva correspondiente a esta operación al titular del derecho de participación, cuya recaudación gestiona (artículo 88.uno Ley 37/1992), mediante la expedición de factura (artículos 88.dos y 164.uno.3.^º de la citada Ley) que cumpla los requisitos previstos en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación⁶⁷ siempre, claro está, que el servicio en cuestión se entienda realizado en el territorio español de aplicación del IVA (TAI) conforme a las reglas de localización que afectan al mismo.

En su virtud, las actividades de gestión de cobro llevadas a cabo por la entidad gestora española quedarán sujetas al IVA en el TAI cuando los titulares de los derechos, ya sean autores de nacionalidad española o de algún otro país de la Unión Europea, destinatarios de estas operaciones, que actúan como profesionales o, en su caso, empresarios se encuentren establecidos en dicho territorio por tener en el mismo la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, en las condiciones fijadas en el artículo 69.uno.1.^º de la Ley 37/1992. En ambos casos, pues, el servicio que

obligaciones mutuas que, por cesión temporal de los derechos de propiedad intelectual y ejecución de servicios, deban hacerse los sujetos como compensación de lo que reciben".

66. Exponemos el contenido de dichas normas al examinar el régimen aplicable en el IVA a los servicios de gestión colectiva forzosa del derecho de participación.

67. Especial importancia en esta sede tiene el artículo 3.2 del citado Reglamento de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, donde se determina: *No existirá obligación de expedir factura cuando se trate de prestaciones de servicios definidas en el artículo 20.uno.16.^º y 18.^º, apartados a) a n), de la Ley del Impuesto, salvo que: a) Conforme a las reglas de localización aplicables a la mismas, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto o en otro Estado miembro de la Unión Europea y estén sujetas y no exentas al mismo (...).* E, igualmente, procede resaltar sus artículos 4 y 7, que versan sobre las operaciones en las que la factura completa (artículo 6) se puede sustituir por una factura simplificada (entre ellas, aquellas cuyo importe no excede de 400 euros, IVA incluido), determinando el contenido de esta última.

Para mayor abundamiento sobre el particular, vid. PELÁEZ MARTOS, J. M.^a y CHICO ARAGÓN, L.: *Obligaciones de facturación, libros registro y suministro inmediato de información (SII)*, Wolters Kluwer, Madrid, 2020, pp. 131 y ss.

examinamos se localizará en el TAI, debiendo la entidad repercutir nuestro IVA en factura, aplicando el tipo impositivo general (21%)⁶⁸.

De acuerdo con el principio general establecido en el artículo 78.uno de su Ley reguladora, la base imponible del Impuesto estará constituida por la contraprestación "acordada por las partes" en atención al servicio llevado a cabo por la entidad, tal y como precisa la DGT en las diversas contestaciones donde ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el tratamiento de las labores de gestión de cobro de la compensación equitativa por copia privada⁶⁹. Y en cuanto a la determinación del devengo del IVA correspondiente a esta operación, estima el citado Centro Directivo que debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 75.uno.2.^º de la Ley 37/1992, de modo que se producirá al finalizar por completo la prestación del servicio, esto es, cuando se realiza el reparto de la compensación equitativa percibida por la entidad a los sujetos acreedores de la misma⁷⁰, salvo que se efectúen pagos

68. Y lo mismo ocurrirá en el supuesto de que el adquirente del servicio suministrado por la entidad sea un autor nacional de un tercer país establecido o con residencia habitual en España, que ostenta el derecho a participar en el precio alcanzado por la reventa de su obra realizada en nuestro territorio, según proclama expresamente el artículo 24.3 del TRLPI.

Para los demás no cabe sino remitir a las reglas sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios que recogen los artículos 69 y 70 de la Ley del Impuesto, considerando que, generalmente, se tratará de servicios B2B (tomando la expresión anglosajona, *business to business*), y de ahí que, a efectos de determinar su sujeción al IVA español, o no, resulte esencial saber dónde se encuentran establecidos, residen o se hallan domiciliados los titulares, cuyos derechos de participación gestiona la entidad prestadora establecida en el TAI.

Si bien en un trabajo de las características del presente no podemos abordar un análisis más detallado de esta cuestión, es importante recordar aquí que, según la doctrina de la DGT arriba expuesta, los servicios de administración de derechos de autor deben calificarse como gestión de cobro, encontrándose, por tanto, entre los relacionados en la letra g) del artículo 69.dos de la Ley 37/1992 –servicios financieros del artículo 20.uno.18.^º, incluidos los no exentos–, transacciones sobre las que la aludida Ley proyecta ciertos criterios específicos y excepciones, reflejados en la regla especial de localización de su artículo 70.dos, cuyo alcance ha sido sustancialmente modificado, tras la nueva redacción otorgada a esta última norma por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (artículo 73).

Con independencia de lo anterior, y en atención al objeto de este estudio, debe resaltarse la regla de localización que regula el propio artículo 69.dos, cuya aplicación determina que cuando los destinatarios de los servicios de administración suministrados por la entidad gestora sean particulares (B2C, *business to consumer*) con domicilio en Canarias, Ceuta o Melilla, en todo caso, procederá la repercusión de nuestro IVA, dado que tales servicios quedan localizados en el TAI, al encontrarse la sede del prestador situada en dicho territorio.

69. Cfr. contestaciones de la DGT a Consultas V0032-18, comentada anteriormente, V2987-18, de 19 de noviembre (que rectifica y anula la Resolución de 26 de octubre de 2018, con n.^º de consulta V2834-18), V0056-19, de 4 de enero y V0455-19, de 1 de marzo.

70. Así se encargó de precisarlo en la ya citada contestación a Consulta V0455-19, donde tras determinar la inaplicación a estas operaciones de la norma contenida en el artículo 75.uno.7.^º de la Ley 37/1992, por no poder calificarse como de trato sucesivo, al

anticipados por el suministro de dicho servicio, en cuyo caso el devengo tiene lugar en el momento en el que materialmente se satisfacen por los importes efectivamente cobrados, según señala el artículo 75.dos de la aludida Ley.

No obstante, en esta sede, subsisten todavía algunos interrogantes dado que nos encontramos ante un derecho de autor de gestión colectiva obligatoria, por lo que la entidad correspondiente va a administrarlo aunque su titular no le haya confiado la gestión mediante un acuerdo contractual.

Sin ánimo de acometer el análisis de la problemática que suscita la gestión colectiva forzosa de los derechos de propiedad intelectual en nuestro país, sí estimamos pertinente subrayar que, en el caso español, el artículo 156 del TRLPI, tras indicar que las entidades de gestión están obligadas a aceptar la administración de los derechos incluidos dentro de su ámbito de actividad que les sea encomendada, bien por sus titulares a través de un contrato de gestión, o bien por la ley, especifica: *[d]icho encargo lo desempeñarán con sujeción a sus estatutos y demás normas aplicables al efecto* (apartado 2), no pudiendo imponer obligaciones a los titulares de derechos que no sean objetivamente necesarias para la protección de sus derechos e intereses o para la gestión eficaz de sus derechos (apartado 4).

De este modo, en el caso de los derechos que, de conformidad con la legislación sobre propiedad intelectual, sean de gestión colectiva obligatoria, como sucede con el de participación, existe también otra categoría de titulares comprendidos en la administración de la entidad: en particular, aquellos que tienen reconocido este derecho de remuneración, según la normativa vigente, pero no ostentan la condición de miembros (socios) de esa organización, ni están exclusivamente vinculados con la misma en virtud de la suscripción de contrato alguno⁷¹.

Como reconoce el propio TRLPI, en tales supuestos, la relación jurídica entre la entidad y el titular del derecho nace de la ley, sin mediar, por tanto, encomienda expresa por parte de este último, ni petición o consentimiento explícito alguno. Se trata, en definitiva, de una relación fundada en el mandato legal de gestión colectiva obligatoria, así como en la oportunua autorización administrativa otorgada para su funcionamiento como

igual que sucede con las demás reglas especiales en la materia previstas en el apartado uno del antedicho artículo 75, declara que, en estos supuestos, el devengo, conforme al criterio general –cuando el servicio se efectúa– debe fijarse teniendo en cuenta la realidad del funcionamiento de las entidades gestoras y las especiales características del servicio que suministran a los titulares de los derechos de autor.

71. De acuerdo con el párrafo segundo del artículo 7 de los Estatutos de VEGAP: (...) los titulares de derechos que deseen limitar la cesión o mandato a la Entidad a los derechos que, de conformidad con la normativa vigente, tengan que ser obligatoriamente gestionados a través de una entidad de gestión colectiva, serán gestionados por VEGAP solamente bajo esta condición legal y sin necesidad de suscribir contrato alguno.

tal entidad con arreglo a lo dispuesto en el aludido TRLPI⁷²; texto que, también, enumera los derechos y obligaciones reconocidos a dicha entidad respecto de las distintas categorías de titulares, estableciendo reglas concretas sobre los límites cuantitativos y criterios para la fijación del importe del descuento de gestión que el artista o su derechohabiente le adeudará, en razón de la administración colectiva forzosa de su derecho de participación (artículo 176.1 y 2 TRLPI)⁷³.

Según acabamos de reseñar, la DGT ha dictado varias contestaciones en las que examina el régimen aplicable en el IVA a los servicios de gestión en la recaudación de las retribuciones procedentes de distintos derechos de propiedad intelectual de contenido indemnizatorio, doctrina que, a nuestro juicio, es trasladable a la administración del derecho de participación, concluyendo que las operaciones que llevan a cabo las entidades gestoras en favor de los titulares que ostentan la condición de socio y/o están vinculados con las mismas, en virtud de un contrato de gestión de derechos de autor, quedan incluidas dentro de la regla de la no exención de los servicios de gestión de cobro, prevista en las letras a), h) e i) del artículo 20.uno.18.^º de la Ley 37/1992, hallándose gravadas por este Impuesto cuando se entiendan realizadas en el TAI.

Ahora bien, con ser ciertas estas apreciaciones de nuestro Centro Directivo, creemos que es necesario reflexionar sobre la naturaleza de las cantidades que por la administración de derechos de participación adeudan a la entidad los titulares que no han celebrado con ella contrato de gestión alguno.

Sobre todo porque, a la luz de uno de los argumentos en los que fundamentó su decisión el TJUE, en la Sentencia dictada en el Asunto SAWP, podrían surgir dudas respecto de si los descuentos que esa organización aplica sobre los ingresos recibidos por cuenta de esta categoría de titulares están vinculados a una operación suministrada a dichos sujetos imponible en el IVA.

Por su relevancia con el tema que nos ocupa, conviene recordar que en el citado pronunciamiento la Corte de Justicia rechazó la calificación de

72. *Vid.* los artículos 148 y 149 del TRLPI, que versan sobre la autorización y la revocación de la autorización de las entidades de gestión con establecimiento en territorio español, respectivamente.

Para las entidades gestoras legalmente constituidas sin establecimiento en España que presten sus servicios en nuestro país la exigencia de autorización administrativa para asumir la gestión colectiva obligatoria, entre otros, de los derechos a una remuneración en los distintos supuestos regulados en la legislación sobre propiedad intelectual se recoge en el artículo 151.4 del TRLPI.

73. En efecto, obsérvese que a raíz de la trasposición de la Directiva de gestión colectiva al TRLPI (Ley 2/2019), su artículo 176 incorpora reglas concretas sobre la fijación del importe de los descuentos de gestión, al exigir que: 1.^º sean razonables en relación con los servicios prestados a los titulares de derechos, y 2.^º no superen los costes efectivos, que debidamente justificados y documentados haya soportado la entidad por esa gestión, imponiéndole, a fin de garantizar que dichos mandatos se cumplan, el deber de llevar una contabilidad analítica.

la compensación equitativa que corresponde a los titulares de derechos de reproducción en el caso de la confección de copias privadas como contraprestación de una prestación de servicios onerosa a efectos del IVA, al considerar, entre otras razones, que la obligación de pagar dicho canon por los productores e importadores de soportes vírgenes y de aparatos de grabación y de reproducción venía impuesta "en virtud de la ley nacional" (apartado 28) que, además, determinaba su importe, circunstancia que en el sentir del Tribunal europeo impedía apreciar la existencia de una relación jurídica en cuyo marco se intercambiasen prestaciones recíprocas entre los titulares de los derechos o, eventualmente, la entidad colectiva encargada de su administración y esos productores e importadores⁷⁴.

Como es fácil suponer, la aplicación de este criterio de carácter estrictamente formal acerca del fundamento u origen de una determinada relación jurídica para reconocer la existencia, o no, de una actividad efectuada a título oneroso, desde el punto de vista del IVA, cortaría de raíz la presente discusión, habida cuenta de que la administración del derecho de participación llevada a cabo por la entidad de gestión en virtud del mandato del artículo 156.2 del TRLPI, según apunta MARÍN LÓPEZ⁷⁵, no genera *operación legis* el nacimiento de una relación contractual libremente asumida entre esta y el titular del mismo. De la administración colectiva forzosa de los derechos de propiedad intelectual surgen derechos y obligaciones, porque el TRLPI así lo establece.

Ahora bien, como resaltó el Abogado General Sr. Richard de la Tour, en su escrito de conclusiones al Asunto C-501/19⁷⁶ presentado el 1 de octubre de 2020 (punto 36), es manifiesto que el alcance de la solución a la que llegó el Tribunal en la Sentencia SAWP debe limitarse exclusivamente a la controversia que dio lugar a dicho pronunciamiento –indemnización por ciertos daños y perjuicios causados por la inexistencia de operación (esto es, entrega de bienes o prestación de servicios)⁷⁷– y no puede extrapolarse al análisis de otras remuneraciones, también fijadas por la ley, pero cuyo

74. Apartado 27 de la Sentencia SAWP.

75. MARÍN LÓPEZ, J. J.: "Artículos 147 a 159", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, 3.^a edición, Tecnos, Madrid, 2007, p. 1912.

76. Dicho asunto fue resuelto por el TJUE, en su Sentencia de 21 de enero de 2021, UCMR-ADA, ya comentada.

77. Como es sabido, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ha declarado, en diversas ocasiones, que una indemnización por daños y perjuicios no cumple los requisitos del concepto de título oneroso. En este sentido, vid. la Sentencia de 18 de julio de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, antes reseñada, relativa a la compensación por el lucro cesante a raíz de la rescisión de un contrato, y en la misma línea, también sus Sentencias de 18 de diciembre de 1997, *Landboden-Agrardienste*, C-384/95 y de 29 de febrero de 1996, *Mohr*, C-215/94, sobre compensaciones por reducción y cese de actividad, respectivamente, así como de 1 de julio de 1982, *BAZ Bausystem*, C-222/81, en materia de intereses de demora.

régimen desde el punto de vista económico no puede asimilarse al examinado en el marco de aquel litigio.

Así pues, en contra de ciertas interpretaciones del razonamiento seguido por el TJUE en esta resolución⁷⁸, el hecho de que la administración del derecho de participación se funde en el mandato legal de gestión colectiva obligatoria no constituye un criterio válido por sí mismo para determinar automáticamente la exclusión de la onerosidad de la prestación en cuestión y, como consecuencia de ello, declarar el no sometimiento al Impuesto de esta transacción⁷⁹.

Tras establecer el artículo 2.1 de la Directiva del IVA la sujeción de las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso [letra c)], en su artículo 24.1 indica que se consideran como tales todas las operaciones que no constituyan una entrega de bienes, añadiendo, en su artículo 25 que *una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en (...): c) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.*

Sobre el significado y alcance de esta última norma, dice acertadamente la Abogada General Sra. Kokott⁸⁰, que tanto su tenor literal, como la estructura del precepto en el que se inserta muestran con nitidez que no constituye una *lex specialis* respecto del artículo 24.1 y la disposición marco

78. Este enfoque se refleja de modo expreso en VALUE ADDED TAX COMMITTEE: "VAT treatment of organisations collectively managing copyright and related rights", ya citado, concretamente, en su apartado 2.4, así como en el anexo adjunto a este documento, donde se recogen las preguntas planteadas por las autoridades polacas acerca de la calificación que procede otorgar, tras la Sentencia recaída en el Asunto SAWP, a los servicios de gestión colectiva obligatoria de la compensación equitativa en favor de los titulares de derechos de reproducción, planteando su posible exclusión de la órbita del IVA, al observar que el aludido argumento del TJUE podría ser aplicable en este supuesto, dado que dichas operaciones se efectúan por ministerio de la ley, al margen de cualquier mandato explícito conferido por los acreedores de la misma.

Adelantamos ya desde ahora que, en el marco del mencionado encuentro, la Comisión Europea rechazó tal interpretación, estimando que los servicios suministrados por las entidades colectivas a los titulares de los derechos de autor, ya sea en virtud de la correspondiente autorización otorgada por sus beneficiarios (mediante la suscripción del contrato de gestión en el caso español) o de la atribución legal de esta encomienda en los supuestos de administración colectiva forzosa, deben considerarse realizados a título oneroso desde el punto de vista del IVA.

79. Refiriéndose a todas las operaciones que carecen de una sustancia contractual, en el mismo sentido se pronuncia SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: "La sentencia de 22 de noviembre de 2001 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA", ob. cit., pp. 23 y 24.
80. Vid. sus conclusiones presentadas el 3 de septiembre de 2020 al Asunto Gmina Wrocław (transformación por ministerio de la ley de un usufructo perpetuo en un derecho de propiedad), C-604/19, y, de modo particular, los puntos 47 a 51. Dicho caso fue resuelto mediante la Sentencia de 25 de febrero de 2021, en la que el TJUE respaldó la decisión propuesta por la Abogada General.

que define el ámbito del IVA [artículo 2.1.c)]. A su juicio, este precepto "deja claro ('entre otras') que, de conformidad con el supuesto básico del artículo 24, apartado 1, de [la] Directiva, también son prestaciones de servicios aquellas que se realicen forzosamente. Por lo tanto, el significado del artículo 25 de dicha Directiva es solo el de un ejemplo. Esta disposición no finge nada en absoluto" (punto 49).

Compartimos la opinión de la citada Abogada General, de la que cabe deducir que el contenido normativo del antedicho precepto europeo se limita a aclarar simplemente que la realización de un servicio sea, bien con arreglo a la ley, o bien a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre, constituye una operación imponible si una transacción comparable efectuada en el marco de una relación jurídica de carácter contractual, en tanto producto de la autonomía de la voluntad de dos sujetos, merece tal calificación, pues lo contrario podría resultar incompatible con los principios comunitarios aplicables al IVA y, en concreto, con el principio general de igualdad de trato o no discriminación⁸¹.

Y aunque no puede confundirse la gestión colectiva de derechos de propiedad intelectual realizada por encomienda contractual y por atribución legal, en ambos casos es indiscutible que nos hallamos ante transacciones que se enmarcan en el concepto general de prestaciones de servicios onerosas, como pone de manifiesto la Comisión Europea⁸², en la reunión del Comité del IVA, ya citada, ante las dudas que expresa Polonia acerca de la calificación de las labores de administración de la compensación equitativa por copia privada, tras la Sentencia SAWP.

Obviamente, no es este el lugar adecuado para exponer los argumentos que a favor y en contra de la gestión colectiva obligatoria se han esgrimido⁸³. Baste ahora con decir que la inclusión del derecho de participación en este régimen de gestión redonda en una mayor eficacia en el cobro de los créditos que vaya generando y, por ende, en el logro de la efectiva aplicación de este derecho de remuneración, lo que puede resultar muy difícil para el titular del mismo, habida cuenta de que no dispone de los recursos necesarios para controlar las reventas públicas de sus obras de arte originales que se realizan en el mercado secundario profesionalizado⁸⁴.

81. Cfr. los artículos 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada en Niza, en diciembre de 2000, por el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión. Tras adquirir fuerza vinculante en la Unión con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, en diciembre de 2009, actualmente, la Carta tiene el mismo valor jurídico que los tratados comunitarios.
82. En relación con los argumentos que desarrolla la Comisión Europea, vid. nuestra nota 89.
83. Acerca de este tema, vid. más ampliamente VICENTE DOMINGO, E.: *El droit de suite de los artistas plásticos*, Reus, Madrid, 2007, pp. 143 y ss.
84. En parecidos términos se manifiestan, por ejemplo, GUTIÉRREZ VICÉN, J.: "Las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual", en VV.AA.: *El futuro de la creación: los derechos de autor de los creadores visuales*, Trama editorial-Fundación Arte

Tanto la obligación de pagar el descuento de gestión, como la determinación del importe del mismo derivan del disfrute y utilización efectiva del servicio suministrado por la entidad y, en consecuencia, de la "obtención de un beneficio consumible"⁸⁵, por lo que, desde la perspectiva del titular del derecho⁸⁶, constituye el contravalor de una prestación autónoma y perfectamente individualizada.

A nuestro modo de ver, la existencia del disfrute de tal "beneficio consumible" no puede cuestionarse por el hecho de que, incluso antes de conocer la identidad y/o los datos para proceder a una adecuada localización del autor o su derechohabiente, la entidad esté obligada a aceptar la información sobre la reventa de la obra de arte y también a percibir el pago del crédito de participación con plenos efectos liberatorios para el deudor, gozando de la amplia legitimación para ejercer el derecho y hacerlo valer en toda clase de procedimientos administrativos o judiciales que le reconoce el artículo 150 del TRLPI. En suma, es destinataria de los deberes de información y recaudación impuestos por dicho texto legal (artículo 24. 14 y 15), sin que las posibles dificultades que puedan existir para conocer quiénes son los eventuales beneficiarios y qué importes devengados tiene que liquidarles exima o pueda justificar un retraso en su cumplimiento.

Nótese que en el ámbito de la gestión colectiva forzosa la circunstancia a la que aludimos no constituye un supuesto excepcional, dado que la entidad tiene la obligación de administrar los derechos sujetos a este régimen pertenecientes a su objeto social, aun cuando no medie la adhesión y/o el encargo expreso de los titulares en cuestión.

Todo lo que precede ha llevado a algunos tratadistas de la propiedad intelectual⁸⁷ a considerar que nos encontramos ante una especie de

y Derecho, Madrid, 2003, pp. 216 y ss. y BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A.: "La reforma necesaria", ob. cit., pp. 46 y ss.

85. Como recordó la Abogada General Sra. Kokott en el punto 35 de sus conclusiones al Asunto Gmina Wroclaw, antes reseñadas, "no todos los pagos conducen necesariamente a un intercambio de prestaciones imponible. La tributación en el marco de un impuesto sobre el consumo -continua- solo se aplica cuando el destinario de la prestación también obtiene un beneficio consumible. Por lo tanto, no existe una prestación de servicios en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA si el beneficiario recibe un pago no a cambio de una prestación individualizable (...)".
86. Sobre la existencia de un consumo y de un consumidor identificable y la importancia otorgada a dichos elementos en diversas resoluciones del TJUE, a la hora de examinar el tratamiento que debe darse en el Impuesto a una determinada operación, pueden consultarse, entre otros, los trabajos de SÁNCHEZ GALLARDO, E. J.: "La sentencia de 22 de noviembre de 2001 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA", ob. cit., pp. 15 y ss. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "La polémica en torno a la sujeción a IVA de la participación de los clubes en las quinielas", en Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, núm. 24, 2008 3, versión online, p. 4.
87. Cfr. LÓPEZ MAZA, S.: "Artículo 147", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, 4.^a edición, ob. cit., p. 1942, así como la bibliografía que allí se cita.

mandato legal de gestión de negocios ajenos (*cfr.* artículos 1888 a 1894 Código Civil), donde el gestor se encarga de los asuntos de otro y debe actuar aunque desconozca la persona concreta del *dominus*, si bien el surgimiento de las pretensiones para ambas partes en la relación no se independiza de la voluntad de este último.

En efecto, cuestión distinta, y de suma importancia en el presente caso, es la relativa a la ejecución del servicio de liquidación y abono de los derechos recaudados en favor de sus titulares (y potenciales usuarios de este servicio).

Y ello, porque aunque el TRLPI imponga a la entidad de gestión la obligación de liquidar el importe debido al titular, en concepto de derecho de participación, en el plazo máximo de nueve meses desde el 1 de enero del año siguiente al de su recaudación, según vimos, también establece que el cumplimiento de dicha obligación en el plazo señalado únicamente resulta exigible en aquellos casos en que disponga de la información necesaria para identificar y localizar a los beneficiarios lo que, desde luego, no siempre ocurrirá cuando estos no le hayan conferido expresamente la administración de sus derechos.

Así se desprende de lo preceptuado en el párrafo tercero del artículo 177.1 del TRLPI al incluir, entre las razones objetivas que justifican el incumplimiento del plazo máximo para el reparto y pago de los ingresos obtenidos, las relacionadas con la *identificación de los derechos o de los titulares de derechos* [apartado b]), así como el *cotejo de la información sobre obras y otras prestaciones con los titulares de derechos* [apartado c]), dado que, una vez recibida esta información, la entidad deberá proceder a la verificación de los datos notificados.

De esta visión muy general de las normas sobre la gestión colectiva obligatoria del derecho de participación se infiere que cuando la entidad opera sin mediar la adhesión del titular a la propia organización y/o la suscripción del contrato de gestión correspondiente, la administración del derecho solo será eficaz y producirá efectos jurídicos directos en la esfera patrimonial del mismo, una vez haya sido identificado y/o localizado dicho sujeto, para lo cual deviene indispensable la debida observancia por parte de esa asociación de los diversos deberes que el actual TRLPI le impone, entre los que se incluye, el de ejecutar las *medidas necesarias para identificar y localizar a los titulares de derechos* de cara a repartirles las sumas que se les adeudan (artículo 177.5, párrafo tercero).

Pero también, parece claro, de la información que el propio creador visual, o su derechohabiente, ponga a disposición de la entidad gestora, a través de las vías que esta ofrece, con el fin de posibilitar que pueda abonarle el importe satisfecho por la reventa de su obra sujeta al *droit de suite* y, de este modo, beneficiarse de la administración colectiva del mismo.

Para confirmar este extremo basta acceder al sitio web de VEGAP, en concreto, al apartado *Derecho de participación. Relación de reventas*, incluido en la sección *Área de derechos*, donde figura el listado de obras de arte pendientes de liquidación⁸⁸ y adjuntos al mismo, los formularios⁸⁹ (formulario de autor y formulario de derechohabiente) que se deben cumplimentar y enviar para poner en conocimiento de esta asociación los datos necesarios para hacer efectivos los derechos ya recaudados, y cuyo pago no ha podido realizarse, principalmente, por falta de localización de sus beneficiarios.

En fin, compartimos la tesis sustentada por la Comisión Europea en la reunión del Comité del IVA⁹⁰, ya aludida, acerca de la especial significación que adquiere esta identificación y localización del titular —que generalmente requiere una actuación personal por parte de este, expresiva de su tácita aceptación de la labor llevada a cabo por la entidad de gestión que representa su derecho— en el nacimiento del vínculo directo entre tal organización y dicho sujeto; o, en otras palabras, en el surgimiento de los efectos jurídicos directos de una relación entre dos sujetos determinados (entidad gestora y artista o derechohabiente) en torno al suministro de un servicio individualizado procedente de la conducta a la cual queda obligada recíprocamente esa organización, a saber: la liquidación y el pago del derecho recaudado en favor de su beneficiario, recibiendo como contrapartida efectiva de esta prestación el descuento de gestión establecido, atendiendo a lo previsto en sus Estatutos y demás normas aplicables.

88. En cumplimiento de lo determinado en el artículo 24.11 del TRLPI, a través de la publicación de dicha notificación, VEGAP pone en conocimiento del titular que se ha generado su derecho de participación, el cual ha dado lugar a su recaudación, aunque se encuentra pendiente de liquidación, por no haber sido posible la identificación o localización del mismo.
89. Cabe pensar, por tanto, que nos encontramos ante un sistema de información “estimulado”, esto es, un sistema que aun siendo voluntario se convierte en indispensable, a la vista del destino legal de las cantidades percibidas por la entidad en concepto de derecho de participación que no ha podido liquidar por falta de identificación de su titular —y sobre las que no pesa reclamación alguna— y la condición de beneficiario residual de este derecho de autor que se atribuye por el artículo 24.21 del TRLPI al Fondo de Ayuda a las Bellas Artes gestionado por el Ministerio de Cultura y Deporte a través de la Dirección General de las Bellas Artes.
90. Tal y como argumenta la Comisión Europea, si bien es cierto que en la gestión colectiva forzosa el titular del derecho no mantiene una relación de carácter contractual con la entidad, no lo es menos que igualmente está obligado a informar a esa organización sobre su trabajo protegido para poder beneficiarse de la administración colectiva y, en particular, obtener la compensación por copia privada, estimando que de ello cabe deducir que los cometidos que le corresponde realizar tanto en la gestión colectiva voluntaria, como en la obligatoria, no podrían llevarse a cabo sin la identificación de los titulares de los derechos y las obras protegidas, que conforman su repertorio. A juicio de la Comisión, tal identificación es sustancialmente la conexión entre la CMO (*collective management organisation of copyright and related rights*) y los titulares de los derechos. En VALUE ADDED TAX COMMITTEE: “VAT treatment of organisations collectively managing copyright and related rights”, ob. cit., p. 8.

Llegados a este punto, reiteramos nuestra discrepancia con la corriente de opinión propicia a admitir que las labores de administración que tal entidad presta a los titulares de derechos de participación comprendidos en su gestión pueden conceptuarse de manera diferente y recibir un trato diverso en materia de percepción del IVA por el mero hecho de ser realizadas en virtud de la celebración de un contrato de gestión o por atribución legal de esta encomienda. Es evidente, a la vista de cuanto se ha expuesto, que la retribución que por dichas actuaciones percibe esta organización, en concepto de descuento de gestión, constituye el contravalor efectivo del servicio de administración que el titular del derecho de participación disfruta, y a ello no obsta la circunstancia de que, en los supuestos examinados, no medie entre ellos una relación de carácter contractual relativa a la prestación de servicios⁹¹.

IV. CONSIDERACIÓN FINAL

Siendo la cuestión medular del presente trabajo el análisis del régimen aplicable en el IVA a las diferentes operaciones en las que se desenvuelve la gestión colectiva nacional de una tipología de derechos de autor, en particular, los denominados derechos no exclusivos remuneratorios y, muy especialmente, el de participación de los creadores visuales, deviene imprescindible concluir reiterando algo sobre lo que no puede dejarse de insistir, y que consiste en la ineludible necesidad de proceder a un atento y riguroso estudio –en vez de quedar en la sombra–, de los criterios desarrollados por la jurisprudencia del TJUE en cuanto al concepto de *título oneroso* con motivo de la interpretación del artículo 2.1.c) de la Directiva del IVA, siendo de crucial importancia, en este contexto específico, los pronunciamientos que ponen especial énfasis en la constatación de una reciprocidad de prestaciones para apreciar la existencia de una relación directa entre la actividad efectuada y la contraprestación recibida por el sujeto pasivo del Impuesto y, por ende, la concurrencia de ese elemento delimitador de las operaciones integrantes del hecho imponible de esta figura tributaria, de acuerdo con el artículo 4.uno de la Ley 37/1992.

Esta es la premisa principal de la que debe partirse en todos los supuestos que se puedan plantear, de manera que la remuneración vinculada a un derecho no exclusivo estará sujeta al IVA si se cumplen las condiciones

91. Nótese, además, que lo contrario resultaría difícilmente conciliable con el principio de neutralidad fiscal que, como ha puesto de manifiesto el TJUE, si bien, en un contexto diferente, se opone a que dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de este sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (Sentencias del TJUE de 17 de diciembre de 2020, WEG TevesstraBe, C-449/19, apartado 48 y de 10 de noviembre de 2011, The Rank Group, C-259/10 y C-260/10, apartado 36, citada en la anterior resolución).

necesarias para reconocer que retribuye una operación imponible; pero si tales condiciones no concurren –como sucede con los cobros recibidos en concepto de derecho de participación en el precio de la reventa de las obras de arte originales– la conclusión necesariamente ha de ser la contraria.

A modo de recapitulación, entendemos que la anterior es la única vía para centrar este vidrioso tema y evitar respuestas “apriorísticas”, en cuanto no parten de un ponderado examen de las pautas interpretativas adoptadas por la jurisprudencia del TJUE y se limitan a calificar el ejercicio de un derecho económico de propiedad intelectual como una prestación realizada por su titular incluida en la órbita del IVA, considerando, a tal efecto, lo dispuesto en el artículo 11.dos.4.^º de su Ley reguladora de manera aislada, esto es, sin detenerse a apreciar, con carácter previo, el cumplimiento de uno de los presupuestos principales para que se dé la sujeción a este Impuesto *ex artículo 4.uno* de dicho cuerpo legal, como es la existencia de onerosidad, lo que ha conducido a unos resultados contrarios a las soluciones alcanzadas por el máximo intérprete del Derecho de la Unión Europea y cuya relevancia, puesta al descubierto a lo largo de este estudio, sería ocioso volver a reiterar.

V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BERCOVITZ ÁLVAREZ, G.: “El derecho de participación y el derecho de compensación equitativa por copia privada”, en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Manual de propiedad intelectual*, 9.^a edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 149-172.
- BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A. (Coord.): *Derechos del artista plástico*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- “La reforma necesaria”, en VV.AA.: *Los creadores visuales ante la reforma de la Ley de Propiedad Intelectual*, Trama editorial-Fundación Arte y Derecho, Madrid, 2007, pp. 17-52.
- BROTO PÉREZ, D.: *El droit de suite de los autores de obras de arte plásticas. Análisis jurídico y efectos en el mercado del arte*, tesis doctoral, Universitat de Barcelona, 2016. Accesible en: <http://hdl.handle.net/10803/398004>.
- “La justificación del ‘droit de suite’. La singularidad de las obras de artes plásticas en su creación y modos de explotación”, en VV.AA.: *Derecho del Arte. Anuario iberoamericano 2017*, Fundación Profesor Uriá-Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, 2017, pp. 365-456.
- CALVO ORTEGA, R. y CALVO VÉRGEZ, J.: *La fiscalidad de los artistas plásticos*, Trama editorial-VEGAP, Madrid, 2013.
- CALVO VÉRGEZ, J.: *El IVA en las operaciones financieras*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

- CASAS VALLÉS, R.: "Artículo 24", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, 4.^a edición, Tecnos, Madrid, 2017, pp. 469-513.
- "Artículo 24", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Volumen complementario a la cuarta edición de los Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, Tecnos, Madrid, 2019, pp. 19-31.
- GUTIÉRREZ VICÉN, J.: "Las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual", en VV.AA.: *El futuro de la creación: los derechos de autor de los creadores visuales*, Trama editorial-Fundación Arte y Derecho, Madrid, 2003, pp. 215-235.
- LIPSZYC, D.: *Derecho de autor y derechos conexos*, UNESCO-CERLALC-Editiones Víctor P. de Zavalía, Buenos Aires, 1993.
- LONGÁS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido (1). Comentarios y casos prácticos*, 12.^a edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2022.
- LÓPEZ LLOPIS, E.: "La doctrina del TJUE sobre la tributación en el IVA de los premios obtenidos en competiciones deportivas", en *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 58, 2017, pp. 1007-1038.
- LÓPEZ MAZA, S.: "Artículo 147", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, 4.^a edición, ob. cit., pp. 1937-1951.
- MARÍN LÓPEZ, J. J.: "Artículos 147 a 159", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, 3.^a edición, Tecnos, Madrid, 2007, pp. 1777-2038.
- MINERO ALEJANDRE, G.: "Artículo 14 ter", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Comentarios al Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas*, Tecnos, Madrid, 2013, pp. 1213-1287.
- MORALEJO IMBERNÓN, N.: "Capítulo II (arts. 156 a 158) del Título IV del Libro III", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Volumen complementario a la cuarta edición de los Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, ob. cit., pp. 84-90.
- ORTEGA DOMÉNECH, J.: *Obra plástica y derechos de autor*, Reus, Madrid, 2000.
- PELÁEZ MARTOS, J. M.^a y CHICO ARAGÓN, L.: *Obligaciones de facturación, libros registro y suministro inmediato de información (SII)*, Wolters Kluwer, Madrid, 2020.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "La polémica en torno a la sujeción a IVA de la participación de los clubes en las quinielas", en *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 24, 2008 3, versión online, pp. 1-11.

- SÁNCHEZ ARISTI, R.: "Sección 2.^a. Derechos de explotación", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, 4.^a edición, ob. cit., pp. 275-293.
- "Artículo 17", en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.): *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, 4.^a edición, ob. cit., pp. 293-309.
- SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: "La sentencia de 22 de noviembre de 2001 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA", en *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 6, 2002, pp. 1-35.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: "La inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA de acuerdo con la jurisprudencia del TJCE", en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 79, 2007, versión online, pp. 1-18.
- VEGA VEGA, J. A.: *Las entidades de gestión de la propiedad intelectual*, Reus, Madrid, 2022.
- VICENTE DOMINGO, E.: *El droit de suite de los artistas plásticos*, Reus, Madrid, 2007.
- VICTORIA SÁNCHEZ, A.: "El canon o compensación equitativa por copia privada no está sujeto al IVA. Sentencia del Tribunal de la Unión Europea (TJUE) de 18 de enero de 2017, SAWP (C-37/16)", en *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 25, 2017, pp. 111-115.
- ZORNOZA PÉREZ, J.: "El Impuesto sobre el Valor Añadido y la propiedad intelectual", en *Revista Información Fiscal*, núm. 15, 1996, pp. 9-39.