

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2182-18
ORGANO	SG de Fiscalidad Internacional
FECHA-SALIDA	23/07/2018
NORMATIVA	CDI hispano-estonio, artículos 14 y 17
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una fundación que tiene como fin la promoción y ejecución de iniciativas que incidan en el fomento y la potenciación de la cultura, y la programación y gestión de actividades musicales.</p> <p>La consultante contrató para su orquesta filarmónica los servicios de un director artístico externo, residente en Letonia.</p> <p>Según contrato anexo a la consulta, por la fundación se contrató a dicho director, como director artístico y titular de la orquesta filarmónica, por un período de 3 años y seis meses, para las temporadas 2017/2018, 2018/2018 y 2019/2020, abonándosele una serie de cantidades en pago de:</p> <ul style="list-style-type: none">- la dirección artística y programación de cada temporada.- vuelos y hotel incluidos por cada concierto de abono.- por día en el supuesto de que un proyecto requiriese en lugar de 6 días a la semana, 7 días.- por dirigir conciertos institucionales.- en el caso de que se realice una grabación discográfica, suscribiéndose un acuerdo anexo al contrato para posibles proyectos de grabación discográfica aparte de dicho importe, en el supuesto de que se realice una grabación discográfica. <p>En dicho contrato se establece que el director artístico y titular debe estar disponible un máximo de 12 semanas por temporada (sobre la base de 6 días por semana) para ensayos, grabaciones, conciertos públicos y para actividades de planificación artística conectadas con su condición de director titular.</p> <p>Debe dirigir un mínimo de 5 o 6 conciertos de abono, una ópera, y cualquier otro tipo de conciertos importantes de la orquesta filarmónica de la fundación.</p> <p>Asimismo, se prevé que el director artístico y titular dirija un concierto benéfico al año.</p> <p>Por otro lado, en el contrato anexo a la consulta se establece que el director artístico y titular es responsable y está autorizado a impartir, tanto a profesores de la orquesta, fijos o temporales, como a cualesquiera otras personas que participen en la actividad, cuantas instrucciones requieran los asuntos artísticos. Asimismo, asistirá a las audiciones y pruebas, teniendo derecho a veto en las mismas y supervisando el procedimiento de dichas audiciones y pruebas.</p> <p>Por su parte, le corresponde a dicho director artístico y titular:</p> <ul style="list-style-type: none">- Asegurar el desarrollo e implementación musical de la orquesta filarmónica.- Asegurar un ambiente de trabajo adecuado y positivo entre los músicos y personal de la orquesta filarmónica.- Seleccionar el repertorio de programas y conciertos que produzca la orquesta filarmónica.- El derecho a veto de cualquier artista.- Seleccionar a los directores y solistas invitados.- Evaluar el nivel de profesionalidad de cada músico de la orquesta filarmónica.- Desarrollo de la joven orquesta, coro y coro infantil y juvenil.- Designar, si lo estima oportuno, a un director asistente, que trabaje bajo sus órdenes y siguiendo todas sus directrices.
CUESTION-	Tributación que corresponde a las cantidades percibidas por el director artístico y titular de la

PLANTEADA

orquesta filarmónica.

CONTESTACION-COMPLETA

Con la finalidad de determinar la tributación que corresponde a las rentas percibidas por el director artístico y titular de orquesta filarmónica, residente en Estonia, contratado por la fundación consultante, debe acudirse a lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y la República de Estonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Tallinn el 3 de septiembre de 2003, BOE de 3 febrero de 2005 (en adelante, Convenio hispano-estonio) que, en relación con los “servicios personales independientes” establece en su artículo 14 lo siguiente:

“1. Las rentas obtenidas por una persona física que sea residente de un Estado Contratante de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que esa persona disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado Contratante para realizar sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a dicha base fija. A estos efectos, cuando una persona física residente de un Estado Contratante permanezca en el otro Estado Contratante durante un período o períodos cuya duración exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, se entenderá que dispone de manera habitual de una base fija en ese otro Estado y las rentas obtenidas de las actividades antes mencionadas en ese otro Estado serán atribuidas a dicha base fija. 2. La expresión «servicios profesionales» comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables.”.

Por otro lado, en el artículo 17 del Convenio hispano-estonio, relativo a los “artistas y deportistas”, se establece lo siguiente:

“1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.”.

Los comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MC OCDE), tratan de aclarar el ámbito del artículo, si bien se indica que “no es posible formular una definición precisa del término ‘artista’, si bien el apartado 1 menciona ejemplos de personas que pueden tener esa consideración”.

Por otro lado, en el párrafo 4 de los comentarios al artículo 17 MC OCDE se establece lo siguiente:

“4. Una persona física puede dirigir un espectáculo y actuar en él o puede dirigir y producir un programa de televisión o una película y actuar también en cualquiera de los dos. En tales casos, será necesario considerar la naturaleza de la actividad concreta de esa persona en el Estado donde tiene lugar la actuación. Si en sus actividades en ese Estado predomina el aspecto escénico, el artículo será aplicable a la totalidad de la renta correspondiente que tal persona obtenga en ese país. Si, por el contrario, el elemento escénico constituye una parte insignificante de su actividad en ese Estado, el conjunto de la renta quedará fuera del artículo. En situaciones intermedias será necesario acudir a una regla de reparto.”

Por su parte, del contenido de lo dispuesto en el párrafo 9.1 de los comentarios al artículo 17 MC OCDE se desprende que las remuneraciones correspondientes a ensayos preparatorios de la actuación entrarían dentro del ámbito de aplicación del artículo 17 MC OCDE.

En el presente supuesto, del tenor de lo dispuesto en el contrato anexo a la consulta, se desprende que por la fundación se contratan los servicios de una persona física, como “Director Artístico y Titular” de la orquesta filarmónica de aquella, abonándole, entre otros, los siguientes importes: 30.000 € brutos “por la dirección artística y programación de cada temporada”; 11.000 € brutos “por cada concierto de abono”; 4.500 € brutos “por dirigir conciertos institucionales”; 8.000 € brutos “en caso de que se realice una grabación discográfica”.

De acuerdo con la interpretación de los comentarios al artículo 17 del MCOCDE, las disposiciones del artículo 17 del Convenio hispano-estonio sólo resultarán de aplicación a las rentas que se obtengan por la dirección de conciertos en territorio español, así como por los ensayos correspondientes a dichos conciertos.

De este modo, a las remuneraciones satisfechas por los conciertos de abono (11.000 € brutos) y por otros conciertos institucionales (4.500 € brutos) les resultaría de aplicación el artículo 17 del Convenio hispano-estonio, pudiendo ser sometidas a gravamen en España.

Asimismo, del tenor de lo establecido en el contrato anexo en la consulta, se desprende que los 8.000 € brutos abonados en el supuesto de que se realice una grabación discográfica se corresponden con el caché del director contratado. Según la Real Academia de la Lengua, se entiende por caché la “cotización de un artista del espectáculo o de ciertos profesionales que actúan en público”. De este modo, dicha remuneración de 8.000 € brutos entraría en el ámbito del artículo cuando se corresponda con la dirección de un concierto en territorio español.

Como consecuencia de ello, dichas remuneraciones estarían sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de conformidad con lo establecido en el artículo 13.1.b).3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, BOE de 12 de marzo de 2004 (en adelante, TRLIRNR), aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que establece que se consideren obtenidas en territorio español, entre otras, las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español “3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista”.

Según el artículo 31.1 del TRLIRNR, procederá la práctica de retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes que satisfagan o abonen “a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.”.

Por su parte, el artículo 31.2 del TRLIRNR prescribe que “los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44.33.”.

El tipo de retención aplicable será del 19%, según se indica en el artículo 25.1 del TRLIRNR, por tratarse de un residente en la unión Europea.

Por otro lado, de acuerdo con el contrato anexo a la consulta, la remuneración por importe de 30.000 € brutos se corresponde con “la dirección artística y programación de cada temporada”. Considerando que dichas rentas no suponen la retribución de la actuación de la persona física como director de orquesta de determinado concierto realizado en territorio español, sino por la dirección artística y la programación de cada temporada, dichas rentas no entrarían en el ámbito de aplicación del artículo 17 del convenio hispano-estonio, sino en el ámbito de aplicación del artículo 14 de dicho convenio, quedando exentas en España, salvo que el artista dispusiese en España de base fija para realizar sus actividades.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación descrita por la consultante, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes a la operación realizada.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.