

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0572-19
ORGANO	SG de Fiscalidad Internacional
FECHA-SALIDA	18/03/2019
NORMATIVA	CDI Letonia, arts. 14 y 17
DESCRIPCION-HECHOS	<p>Una fundación española, la consultante, ha formalizado un contrato de prestación de servicios con un músico y director de orquesta, residente en Letonia.</p> <p>Se le contrata para interpretar y dirigir una orquesta en España, en un espectáculo musical a celebrar en las instalaciones de la consultante.</p> <p>El director contratado factura directamente a la consultante sus honorarios en concepto de "caché" (sic). El pago se realizará el día hábil siguiente a la celebración del concierto.</p> <p>En el contrato se identifica al contratado con la palabra "artista", y se compromete a facilitar a la consultante el material publicitario adecuado para la promoción del concierto (se destaca en los carteles su nombre). Se pacta también la prohibición de la retransmisión por radio o televisión, etc.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Si los servicios prestados por el músico/director se derivan de su calidad de artista o se deben calificar como servicios profesionales, para la aplicación de los artículos 17 o 14, respectivamente, del Convenio para evitar la doble imposición hispano letón.</p> <p>Si las rentas pagadas al director se encuentran sometidas a retención en España.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Se trata de calificar la renta pagada por la fundación española consultante a un residente fiscal en Letonia, por lo que resulta aplicable el Convenio entre el Reino de España y la República de Letonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Riga el 4 de septiembre de 2003 ("Boletín Oficial del Estado" de 10 de enero 2005).</p> <p>El artículo 14 determina el lugar de tributación de los servicios personales independientes, definiendo este concepto en su apartado 2:</p> <p>"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."</p> <p>Por su parte, el artículo 17 se refiere al lugar de tributación de artistas y deportistas. Puesto que en este caso el músico/director obtiene una renta directamente de su actuación como director de orquesta del concierto a realizar en España, interesa lo dispuesto en el apartado 1:</p> <p>"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."</p> <p>Por lo que respecta a la condición de artista, el párrafo 3 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE), equivalente al artículo 17 del Convenio hispano letón, dispone:</p>

“(…) No es posible formular una definición precisa del término “artista”, aunque el apartado 1 cita algunos ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. Esta relación de ejemplos no debe considerarse exhaustiva.(…)”

En este caso, el apartado 1 cita expresamente la actividad personal de músico dentro de esos ejemplos.

Por otro lado, en el párrafo 4 de los Comentarios al mismo artículo 17 del MCOEDE se establece que:

“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.”

En este caso se contrata al músico director como artista principal (ya que se destaca su nombre en la publicidad, como se indica en el escrito de consulta) de un solo espectáculo, el concierto a celebrar en España. Predomina, entonces el aspecto escénico de la actividad a realizar en España y existe una relación directa entre todas las rentas percibidas por sus servicios y esta actuación en España.

Por tanto, se considera que las rentas obtenidas por el director de orquesta con ocasión del concierto realizado en territorio español, objeto de esta consulta, deben entenderse comprendidos en el ámbito subjetivo del artículo 17, artista, de acuerdo con lo indicado en los comentarios al MCOEDE citados.

En consecuencia, las citadas rentas pueden someterse a imposición en España en el caso mencionado, sin limitación alguna (conforme a la normativa interna española), sin perjuicio de que también puedan someterse a imposición en el Estado de residencia del artista, Letonia.

El Estado de residencia del artista será el que deba eliminar la doble imposición que, en su caso, pueda producirse, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 24.2 del Convenio hispano letón:

“2. En Letonia:

Cuando un residente de Letonia obtenga rentas o posea patrimonio que, con arreglo a este Convenio, puedan someterse a imposición en España, Letonia permitirá, a menos que su legislación interna contenga un tratamiento más favorable:

“a) la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en España por razón de la misma;

b) la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en España por razón del mismo.

Sin embargo, en cualquier caso, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio letón, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o al patrimonio, según proceda, que puedan someterse a imposición en España.”

Para analizar la tributación en España de las rentas obtenidas, debe acudirse al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo de 2004), en adelante TRLIRNR.

Dicho texto refundido establece, en su artículo 12.1, que “1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.”, mientras que el artículo 13.1 del TRLIRNR precisa las rentas que se consideran obtenidas en territorio español, entre las que se encuentran:

[…]

b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

[...]

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.

[...]"

Aunque, como señala el artículo 24.1 del TRLIRNR, "Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro...", según el apartado 6:

"Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

[...]"

La cuota tributaria está regulada en el artículo 25, según el cual:

"La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

Con carácter general, el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

[...]"

En cuanto a la obligación de retener sobre dichas rentas satisfechas, el artículo 31 del TRLIRNR establece lo siguiente:

"1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español

[...]

2. 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. (...)"

En consecuencia, el pagador, la entidad consultante, deberá retener una cantidad equivalente a la cuota tributaria correspondiente, aunque teniendo en cuenta como base de retención únicamente el importe íntegro de los pagos efectuados.