

ÍNDICE

|                             |   |
|-----------------------------|---|
| ANTECEDENTES DE HECHO ..... | 1 |
| CUESTION PLANTEADA .....    | 1 |
| CONTESTACIÓN .....          | 1 |

Núm. consulta V3496-13

## ANTECEDENTES DE HECHO

La entidad consultante organiza actos culturales en los que participan personas físicas y entidades jurídicas residentes en Estados miembros de la Unión Europea o terceros Estados y, que reciben premios o contraprestaciones dinerarias por su participación en los mismos.

## CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante solicita información sobre sus obligaciones tributarias relativas a IRNR e IVA.

## RESPUESTA

A. Tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

De acuerdo con la consulta, los artistas y demás profesionales a los que se refiere la consulta residen en Estados miembros de la Unión Europea o terceros Estados.

De dicho escrito se deduce que la entidad consultante abona tres tipos de rentas:

1. Cantidades abonadas a artistas por actuaciones musicales, de danza y similares
2. Premios por la participación en certámenes musicales, literarios y similares
3. Contraprestación por servicios profesionales a miembros de jurados.

1 y 2. Analizaremos de manera conjunta los dos primeros supuestos.

Dado que en el escrito de consulta no se especifican los Estados de residencia de los participantes, artistas y profesionales beneficiarios de las rentas, se va a analizar la tributación que le correspondería al beneficiario efectivo de la renta en primer lugar en el supuesto de que sea residente en un país con el que España tenga en vigor un Convenio para evitar la doble imposición que le resulte de aplicación y en segundo lugar si reside en un país con el que España no tiene un Convenio en vigor que le resulte aplicable.

En el supuesto de que haya un Convenio de doble imposición que le resulte de aplicación, la renta se someterá a gravamen en España siempre que así lo permita el Convenio en vigor y de acuerdo con lo establecido en la ley interna constituida por el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR.

Al no poderse determinar los distintos Convenios aplicables en función del país de residencia del beneficiario de las rentas, se va a analizar la tributación que le correspondería de acuerdo con el modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, al ser este el modelo que España sigue en la mayoría de los convenios que tiene suscritos.

En concreto, el artículo 17 del Modelo de la OCDE establece:

“1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.”

En cuanto a la definición de artista, los Comentarios a dicho artículo 17.1 del Modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio de la OCDE indican en su párrafo 3:

“3. El apartado 1 se refiere a los artistas y los deportistas. No es posible formular una definición precisa del término “artista”, si bien el apartado 1 menciona ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. La relación de ejemplos no tiene carácter exhaustivo. Por una parte, el término “artista” comprende claramente a los actores de teatro, de cine, y los actores (incluyendo, por ejemplo, antiguos deportistas) de publicidad para televisión. El artículo es igualmente aplicable a las rentas generadas por actividades de carácter político, social, religioso o benéfico, cuando incorporen un elemento de diversión o espectáculo. Por otra parte, no será aplicable a un conferenciante o al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, los cámaras en el rodaje de una película, los productores, los directores cinematográficos, los coreógrafos, el equipo técnico, los acompañantes que viajan con un grupo pop, etc.). Existe entre ambos supuestos una zona ambigua en la que será necesario valorar el conjunto de las actividades de la persona en cuestión.”

En virtud de lo expuesto, las rentas derivadas de las actuaciones de artistas en España podrán someterse a tributación en España.

Dichas rentas se gravarán en España de acuerdo con lo establecido en el TRLIRNR, en concreto de acuerdo con lo previsto en el artículo 12.1 del TRLIRNR que establece 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.”.

El Artículo 13.1.b.3 del TRLIRNR señala que:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

...

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:

...

3º 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.”

En el supuesto de que no exista un Convenio en vigor que resulte de aplicación se aplicará lo dispuesto en el artículo 13.1.b.3 del TRLIRNR mencionado, por lo que las rentas podrán someterse a tributación en España en la medida en que se deriven de la actuación del artista en territorio español.

En cuanto a las rentas o premios por certámenes literarios, al no poder incluirse en la definición de artistas, anteriormente mencionada, les será de aplicación lo dispuesto para los rendimientos de servicios profesionales independientes.

En el caso de que haya un Convenio para evitar la doble imposición que resulte de aplicación, la renta tendrá la consideración de un servicio profesional al que le sería aplicable el artículo 7 del Modelo de Convenio OCDE que establece:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

(...).”.

De acuerdo con dicho precepto, la renta de la actividad profesional solamente podría someterse a imposición en el Estado en que resida el beneficiario, salvo que dicha persona tenga un establecimiento permanente en España. Del escrito de consulta parece deducirse que no concurre dicha circunstancia, por lo que dicha renta no estaría sujeta a imposición en España.

De no existir un Convenio de Doble Imposición que resulte de aplicación, habrá que estar a lo dispuesto en la legislación interna.

En este sentido el artículo 13.1. b) 1 del TRLIRNR establece:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

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:

2.º Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España”.

De acuerdo con dicho precepto, la renta o premio por certámenes literarios, obtenida en España estaría sujeta a imposición en territorio español.

No obstante lo anterior, si como resultado de la participación en las actividades culturales se cediera el uso o la concesión de uso de derechos de autor, podría tratarse de un canon.

En este caso habría que distinguir nuevamente si el beneficiario de la renta es residente o no en un país que tenga en vigor con España un Convenio para evitar la doble imposición. En el caso de que sea residente en un país con Convenio, y éste siga el modelo de la OCDE, sería aplicable el artículo 12 (cánones), que establece:

“1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

(...).”.

De acuerdo con dicho precepto, la renta no estaría sujeta a imposición en España dado que tributaría en el Estado de residencia del beneficiario.

No obstante lo anterior, España tiene numerosos Convenios de doble imposición que prevén una tributación compartida, entre el país de residencia del beneficiario de la renta y el país de origen o fuente de la misma, por lo que en cada caso habrá que estar al convenio que resulte de aplicación.

En el supuesto en el que el Convenio en vigor permita a España el gravamen de la renta, este gravamen se realizará de acuerdo con lo dispuesto en el TRLIRNR.

Finalmente, de no existir Convenio de Doble Imposición habría que estar a lo dispuesto en la legislación interna.

El artículo 13.1. f) 3 del TRLIRNR establece:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

(...)

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Equipos industriales, comerciales o científicos.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.”

De acuerdo con dichos preceptos y dado que según se desprende del escrito de la consulta, dichas cantidades por canon serían pagadas por una entidad residente en España, dicha renta estaría sujeta a imposición en España.

3. Contraprestación a miembros del jurado.

Nuevamente debemos distinguir si los miembros del jurado son residentes o no en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición. En el supuesto de que residan en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición y que este Convenio siga el Modelo de la OCDE se debe calificar la renta para determinar qué artículo del Convenio resulta aplicable. Entre las categorías de rentas recogidas en el Modelo de la OCDE están los rendimientos de trabajo. Para determinar si esta renta debe calificarse como rendimientos de trabajo a efectos del Convenio los Comentarios al OCDE del artículo 15 disponen:

Párrafo1. “El apartado 1 del artículo 15 establece la regla general aplicable a la imposición de la renta del trabajo dependiente (con excepción de las pensiones) según la cual dicha renta puede someterse a imposición en el Estado donde el trabajo se ejerce efectivamente.

En ocasiones, dirimir si los servicios se prestan o no en el ejercicio de un trabajo dependiente puede generar dificultades que se comentan en los párrafos 8.1 y siguientes. (...)"

En concreto, el párrafo 8.7 dispone:

"8.7 Dado que el concepto de trabajo dependiente al que se refiere el artículo 15 se determinará de conformidad con la normativa interna del Estado que aplica el convenio (con sujeción a la limitación descrita en el párrafo 8.11 y salvo que el contexto de un convenio concreto lo exija de otro modo), se deduce que un Estado que considera tales servicios como servicios prestados por razón de un trabajo dependiente, aplicará el artículo 15 en consecuencia. (...)"

Esta remisión a la normativa interna se corrobora en el artículo 3.2 del MOCDE que determina:

"2 Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado."

Por lo tanto se calificará el rendimiento tal como lo haga la normativa interna. Resulta aplicable entonces lo dispuesto en el TRLIRNR.

El artículo 13.3 del TRLIRNR determina:

"Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo."

Puesto que el TRLIRNR no recoge una definición de rendimientos de trabajo, en la medida en que en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se califiquen como rendimientos de trabajo así deben ser calificados en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El tratamiento de las "Rentas de Trabajo Dependiente" en el Modelo de la OCDE se recoge en el artículo 15, que indica lo siguiente:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) El percceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) Las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.(...)"

Este artículo atribuye al Estado de la residencia la potestad exclusiva para gravar los rendimientos de trabajo, salvo que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado, en cuyo caso se regula la tributación compartida. Por tanto, para el caso de los residentes en un país con el que España tenga firmado un convenio para evitar la doble imposición que les resulte de aplicación, que siga el modelo de la OCDE, la renta obtenida por participar como jurado también podrá someterse a imposición en España, puesto que el pagador, el Ayuntamiento, es residente en España (letra b)). En este caso, el régimen de tributación se recoge en el TRLIRNR.

En este sentido, el artículo 13.1.c) del TRLIRNR establece que se consideran rentas obtenidas en territorio español, entre otras, las siguientes:

"c) Los rendimientos de trabajo:

1º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

2º Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

3º Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Lo dispuesto en los párrafos 2º y 3º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero."

Dado que se trata de una actividad personal desarrollada en territorio español, se considera que son rendimientos del trabajo obtenidos en dicho territorio.

En el supuesto de que los miembros del jurado sean residentes en un país con el que España no tenga firmado un Convenio para evitar la doble imposición que les resulte de aplicación, el régimen de tributación de las cantidades que perciban será el dispuesto en el mencionado artículo 13.1.c) del TRLIRNR.

Finalmente, se debe señalar, que la residencia del perceptor de las rentas, a los efectos de determinar el Convenio de Doble Imposición que le resulta de aplicación, se deberá acreditar mediante el oportuno certificado de residencia.

#### B. Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido:

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El artículo 5, apartado dos de la misma Ley dispone que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a los Entes públicos, a las personas físicas, a las asociaciones y demás entidades sin ánimo de lucro o a las sociedades mercantiles que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios o profesionales cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

En relación con las contraprestaciones satisfechas por el Ayuntamiento consultante por los servicios profesionales prestados por los miembros de los jurados que conceden los premios en los certámenes, así como por la realización de actuaciones musicales, teatrales, de danza y similares, estas operaciones constituyen la prestación de un servicio, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11, apartado uno de la Ley 37/1992, el cual preceptúa que, “a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”.

El apartado dos, número 1 del mismo artículo dispone que, “en particular, se considerarán prestaciones de servicios (...) el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio”.

En cuanto al lugar en que se entienden prestados estos servicios, el artículo 69.Uno de la Ley del Impuesto establece:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

(...).”.

El artículo 70 de la Ley 37/1992, por su parte, establece determinadas reglas especiales para la fijación del lugar de realización de las prestaciones de servicios, señalando en su apartado uno:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

7º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...).

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.”.

Por tanto, dado que el destinatario de los servicios en las operaciones objeto de análisis es el Ayuntamiento consultante, que actúa en este caso como empresario o profesional, los servicios se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto según la regla general del artículo 69.Uno.1, dando lugar al devengo del Impuesto.

Debido a que los prestadores de estos servicios son, según el escrito de consulta, personas físicas y entidades no establecidas en territorio español, el Ayuntamiento consultante deberá repercutir e ingresar el Impuesto sobre el Valor Añadido como sujeto pasivo del mismo, en virtud de lo establecido en el artículo 84.Uno.2 de la Ley 37/1992:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguiente.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...)”.

Por lo que se refiere a la sujeción al Impuesto de los premios concedidos por el consultante en certámenes musicales, literarios y similares, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se deduce que sólo se produce esta sujeción si existe un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, constituyendo las cantidades pagadas una contrapartida efectiva del servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p.1443, apartados 11, 12 y 16; de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, Rec. p.I-743, apartado14; de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Rec. p.I-3293, apartado 39, y de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04, Rec. p.I-2803, apartado34).

En este particular sentido, debe citarse la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93, en cuyo apartado 14 se establece: “De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza a “a título oneroso” en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible, 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.”.

Del escrito de consulta no parece deducirse que el consultante reciba alguna entrega de bienes o prestación de servicios por parte de los ganadores del concurso. En caso de no existir esta prestación cuyo destinatario fuera el consultante, de tal manera que pudiera considerarse el pago del premio como una contraprestación o retribución de la misma, no existiría una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que no debería realizarse una repercusión del mismo en factura.

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.