

Consulta Vinculante V1635-14, de 25 de junio de 2014 de la Subdirección General de Fiscalidad Internacional

LA LEY 1841/2014

### DESCRIPCIÓN

La consultante, una productora de espectáculos teatrales, va a producir una ópera para un festival de verano realizado en España. Tanto la producción como la representación de la misma se realizará en territorio español pero los cantantes, músicos y el resto de los participantes son residentes fiscales en Francia.

### CUESTIÓN

- *Retención aplicable a las rentas obtenidas en España por artistas residentes en España.*
- *Si los siguientes profesionales están incluidos en la categoría de artistas del artículo 17 del Convenio Hispano-Francés: director de escena, iluminador o diseñador de iluminación, figurinista o diseñador de vestuario, escenógrafo o diseñador de escenografía y atrezzo y maestro pianista repetidor para acompañar los ensayos.*
- *Aplicabilidad del artículo 14 del CDI Hispano-Francés a los profesionales anteriores no incluidos en la categoría de artista del artículo 17 de dicho Convenio y, en su caso, si se les practicaría retención.*
- *Tributación de la renta obtenida por el compositor de la música y escritor del libreto de la ópera, residente en Francia.*

### CONTESTACIÓN

La consultante es una empresa española que va a producir una ópera que será representada en territorio español por cantantes, músicos y otros participantes, todos ellos residentes fiscales en Francia. Por ello será de aplicación el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997).

Para la aplicación de dicho Convenio será necesario que el personal procedente de Francia no adquiera la residencia fiscal en España con ocasión de su permanencia en territorio español y que acredite su residencia fiscal en Francia a efectos del Convenio.

Del texto de la consulta se extrae que la consultante desea conocer la tributación de los siguientes tipos de trabajadores:

"Artistas"

El artículo 17 del Convenio Hispano-Francés, relativo a artistas y deportistas, 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 y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista, personalmente y en calidad de tal, se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones del apartado 1 y de los artículos 14 y 15, las rentas derivadas de las actividades ejercidas, personalmente y en calidad de tal, por un artista del espectáculo o un deportista residente de un Estado contratante, en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado cuando dichas actividades desarrolladas en el otro Estado son financiadas principalmente por fondos públicos del primer Estado, de sus entidades territoriales o de sus personas jurídicas de derecho público.

4. No obstante las disposiciones del apartado 2 y de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista del espectáculo o un deportista, personalmente y en calidad de tal, residente de un Estado contratante, en el otro Estado contratante, son atribuidas, no al propio artista o deportista sino a otra persona, estas rentas sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado contratante cuando esta otra persona esté financiada principalmente por fondos públicos de este otro Estado, de sus entidades territoriales, o de sus personas jurídicas de derecho público."

A efectos de concretar quienes se encuentran incluidos en el concepto de artistas, el comentario 3 al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MC OCDE) declara:

"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 la medida en que el personal de la ópera esté comprendido en el concepto de artista definido en el comentario anterior, le será de aplicación el artículo 17 del Convenio Hispano-Francés.

Del texto de la consulta se deduce que ni la actividad desarrollada (en caso de pago directo a los artistas) ni, en su caso, la persona interpuesta (en caso de pago indirecto) están financiadas principalmente por fondos públicos franceses, de entidades territoriales francesas o de personas jurídicas francesas de derechos público, por lo que no serían de aplicación los apartados 3 y 4 del artículo 17 del citado Convenio.

En consecuencia, las rentas percibidas por las personas comprendidas en el concepto de artista anteriormente definido podrían ser objeto de tributación en España, tanto si las perciben los artistas directamente como si las perciben a través de otra persona.

Para analizar la efectiva tributación de las mismas debe acudir al Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (LA LEY 398/2004), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (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 (LA LEY 398/2004) se precisa qué rentas 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. (...)"

Por lo tanto, las rentas percibidas por los referidos "artistas" tributarán en España por el Impuesto sobre la Renta de los no residentes, al tipo general del 24 por ciento, previsto en el artículo 25.1.a) del TRLIRNR (LA LEY 398/2004), (24,74 por ciento para los ejercicios 2012, 2013 y 2014, según la Disposición Adicional Tercera del TRLIRNR).

Con relación a la retención de dichas rentas, el artículo 31 del TRLIRNR (LA LEY 398/2004) 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:

a) 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, en la medida en la que el pagador sea uno de los comprendidos en el artículo 31.1 del TRLIRNR (LA LEY 398/2004), éste deberá retener una cantidad equivalente a la cuota tributaria correspondiente, de acuerdo con el artículo 31.2 de dicho texto refundido.

Aunque el texto de la consulta no dice nada al respecto, puede contemplarse la posibilidad de que la ópera sea grabada. A este respecto, el comentario 18 al artículo 12 del MC OCDE establece:

"18. (...) La remuneración de la interpretación musical, incrementada en su caso con la correspondiente a la radiodifusión simultánea, parece que debe estar regulada conforme a lo dispuesto en el artículo 17. Cuando, en virtud del mismo contrato o de un contrato distinto, la representación musical es grabada y el artista, basándose en su derecho de autor de la grabación musical, ha estipulado en beneficio propio el pago de regalías sobre la venta o sobre la audición pública de los discos, se aplicará el artículo 12 a la remuneración recibida que corresponde al concepto de regalía. No obstante, cuando los derechos de autor en una grabación de sonido pertenezcan, ya sea conforme a la ley sobre derechos de autor o a las cláusulas del contrato, a una persona con la cual el artista acordó, en el contrato, aportarle sus servicios (por ejemplo, a una actuación musical durante la grabación) o a un tercero, los pagos hechos en virtud del citado contrato están regulados por los artículos 7 (por ejemplo, si la actuación se desarrolla fuera del Estado de la fuente) o 17 y no por este artículo, incluso si dichos pagos dependen de la venta de las grabaciones."

Director de escena, iluminador, figurinista, escenógrafo y maestro repetidor para acompañar los ensayos.

De acuerdo con lo establecido en el comentario 3 al artículo 17 del MC OCDE antes mencionado, en principio, no

estarían incluidos en la categoría de artista el director de escena, el iluminador, el figurinista, el escenógrafo y el maestro repetidor para acompañar los ensayos.

Del texto de la consulta se deduce que se trata de trabajadores independientes, por lo que sería de aplicación el artículo 14 del Convenio establece:

"1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de 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 esta 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."

Como de acuerdo con el escrito de consulta los profesionales anteriores no tienen en España base fija para el ejercicio de sus actividades, las rentas obtenidas sólo podrían someterse a tributación en su Estado de residencia, Francia, no estando sujetas, por lo tanto, a retención.

Compositor

En el caso del compositor de la música y autor del libreto de la obra, cabe contemplar dos situaciones posibles, a falta de precisión por parte del consultante.

Si el compositor retiene los derechos de autor sobre la ópera y únicamente cede el uso de los mismos a la entidad consultante, sería de aplicación el artículo 12 del Convenio Hispano-Francés que establece:

"1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. a) No obstante lo dispuesto en la letra b), los cánones mencionados en el apartado 1 también pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y conforme a la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los cánones es el beneficiario efectivo, el impuesto así establecido no puede exceder del 5 por 100 del importe bruto de los cánones.

b) Las remuneraciones de cualquier clase procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria o artística (con exclusión de las películas cinematográficas y de obras sonoras o visuales grabadas) sólo se someten a imposición en ese otro Estado si el perceptor es el beneficiario efectivo.

3. El término "cánones" empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas ("know-how"). (...)"

Así, en caso de que el compositor perciba directamente las rentas, éstas podrán ser objeto de tributación en España con el límite del 5 por ciento del importe bruto de los cánones.

A este respecto, el artículo 13 del TRLIRNR (LA LEY 398/2004) establece que se considerarán obtenidas en España:

"(...)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. (...)"

Por lo tanto, en este caso, la renta percibida por el compositor tributará en España por el Impuesto sobre la Renta de los no residentes, con el límite del 5 por ciento sobre el importe bruto recibido.

Con relación a la retención de dichas rentas, en caso de que el pagador sea uno de los comprendidos en el artículo 31.1 del TRLIRNR (LA LEY 398/2004), se deberá retener una cantidad equivalente a la cuota tributaria correspondiente, de acuerdo con el artículo 31.2 de dicho texto refundido.

Si el compositor no retiene los derechos de autor sobre la ópera sino que le transmite la plena propiedad de los mismos a la consultante, será de aplicación el artículo 14 del Convenio Hispano-Francés antes mencionado. Por lo que, si el compositor no tiene en España una base fija de negocios como se deduce, las rentas no podrían ser objeto de tributación en España.

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 (LA LEY 1914/2003).

