

NUM-CONSULTA V1332-14

ORGANO SG FISCALIDAD INTERNACIONAL

FECHA-SALIDA 19/05/2014

NORMATIVA MCOCDE art. 17
TRLIRNR RD LEg 5/2004, art. 13

DESCRIPCION-HECHOS Sociedad española organiza anualmente en España un festival internacional. Durante la duración del festival se realizan diferentes prestaciones de servicios artísticas: conferencias, exposiciones de arte y actuaciones musicales.

En el proceso de contratación de artistas no residentes en España, la empresa consultante se dirige a empresas de representación de los artistas, con sede en Londres, para negociar los contratos. Las agencias de representación son independientes de los artistas. Incluso es posible que un mismo agente represente a varios artistas. En el festival se instalan varios escenarios, en ellos se suceden, sin solución de continuidad, diferentes actuaciones musicales. En el breve espacio que media entre una actuación y otra se debe adecuar el escenario a las necesidades técnicas y artísticas de cada artista.

En este tipo de eventos, la operativa que se sigue es la siguiente:

- 1) Se firma con las agencias de representación los contratos referidos a las actuaciones de cada artista.
- 2) En relación con las necesidades técnicas de producción que el promotor ha de tener a disposición del artista en cada escenario (rider técnico) requeridas para la actuación de cada uno de ellos, y diferentes entre sí, la empresa promotora del festival firma contratos de producción con aquellas empresas proveedoras habituales de los artistas.

Estas empresas de producción no tienen relación societaria con los artistas, ni con las agencias de contratación y son totalmente independientes.

CUESTION-PLANTEADA Respecto al contrato con las agencias de representación, ¿debe realizarse retención en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de acuerdo con el Convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, por considerarse servicios de artistas?

Respecto al contrato con las productoras, si se trata de rentas satisfechas en concepto de gastos de producción del festival, abonadas a sociedades independientes del artista ¿se considera que no hay que practicar retención alguna, si existe Convenio aplicable entre el Estado de residencia del artista y España, por considerarse que se trata de una renta que debe calificarse como beneficio empresarial?

Si se tratara de un artista residente en Estados Unidos, ¿podría considerarse que el contrato de producción, en el que conste de manera expresa que la empresa productora no tiene relación alguna con el artista o persona vinculada con él, es prueba suficiente de que el artista no tiene participación directa o indirecta en las retribuciones de la empresa productora?

CONTESTACION-COMPLETA En primer lugar, no se indica en el escrito de consulta en qué países residen fiscalmente los artistas que se van a contratar para que actúen en el festival que tendrá lugar en España. En ese caso, se ofrece una respuesta genérica basada en el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE), en el que se basan la mayoría de los Convenios firmados por España, sin perjuicio de lo que disponga en cada caso el Convenio que resulte aplicable.

El artículo 17 del MCOCDE regula el lugar donde deben tributar las

rentas obtenidas por artistas y deportistas. La redacción del artículo es la siguiente:

“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.”

Por lo tanto, pueden someterse a imposición en España, lugar donde se realiza la actividad artística, los conciertos en el Festival:

Las rentas percibidas por el propio artista en el ejercicio de la actividad de músico o cantante.

Las rentas derivadas de la actividad de músico o cantante realizada en España, que se atribuyan a otra persona.

En este caso se realizan dos tipos de contratos, el primero con agencias de representación de artistas y el segundo con productoras independientes de los artistas.

Contratos de representación de artistas

En el contrato aportado junto con el escrito de consulta se observa que la empresa contrata en nombre y representación del artista para la actuación a realizar en España. Se indican las condiciones de la actuación, el precio y la forma de pago, en cuentas de la empresa representante. Y quien firma es el propio artista.

En consecuencia, por aplicación del párrafo 1 del artículo 17, puesto que se trata de “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”, esas rentas pueden someterse a imposición en el lugar en el que se realice esa actividad personal, en este caso España.

Así se corrobora en el párrafo 7 de los Comentarios al artículo 17 del MOCDE: “(...) cualesquiera rentas que perciban por cuenta del artista o el deportista están, naturalmente, comprendidas en el mismo (artículo 17.1).”

Por lo tanto, los pagos realizados, contratados por las empresas representantes o agentes de los artistas, por la actuación personal de los artistas en España, podrán someterse a imposición en España.

Así el artículo 13.1.b) 3º del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la Renta de no residentes (TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, considera rentas

obtenidas en territorio español, entre otras, las siguientes:

“Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, (...)

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 consecuencia, las rentas abonadas por estos contratos estarán sometidas al régimen de retención en la fuente previsto en el artículo 31 del TRLIRNR. En concreto, su párrafo 2 dispone:

“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.

CONTESTACIÓN COMPLETA Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente.”

La ley establece expresamente que, a la hora de aplicar la retención, el retenedor no tendrá en consideración lo dispuesto en el artículo 24.2, es decir, lo relativo a los gastos que puedan resultar deducibles para el cálculo de la base imponible. La base de retención coincide, por lo tanto, en los casos del artículo 24.2, con el ingreso íntegro y puede ser diferente de la base imponible.

El tipo de retención a aplicar será equivalente al tipo de gravamen que establezca el artículo 25 de la Ley o, en su caso, el que resulte de la aplicación de un convenio. La Ley no establece ningún tipo especial para los rendimientos de artistas y deportistas por lo que será de aplicación el tipo general, que, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Adicional Tercera del TRLIRNR, desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, se eleva al 24,75 por ciento.

Contratos de producción de los conciertos

Se aporta también por el consultante una copia de este tipo de contratos de producción. De acuerdo con el anexo del contrato, este comprende los servicios de producción siguientes: backline, láseres, refuerzo de sonido, alquiler de luces, transporte LAX –ESP, almacenamiento de material, estudio para el ensayo, alquiler de vehículo, alquiler de camión.

De acuerdo con el consultante, el contrato se realiza entre el organizador del Festival, la sociedad consultante, y la sociedad que presta los servicios de producción citados. Se afirma también que las sociedades de producción no tienen relación societaria con los artistas, de los que son totalmente independientes.

En este sentido, el párrafo 3 de los Comentarios al artículo 17 del MOCDE (en adelante Comentarios) indica que este artículo “(...) 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.”

Por lo tanto en principio, los productores y el equipo técnico no están incluidos en el artículo 17, no puede gravarse entonces en España la renta obtenida de estas actividades.

En el mismo sentido se expresa el párrafo 7 de los Comentarios (ya recogido parcialmente más arriba):

“7. La renta que obtienen los productores, etc., por la organización de las actuaciones de un artista o un deportista queda fuera del ámbito del artículo, si bien cualesquiera rentas que perciban por cuenta del artista o el deportista están, naturalmente, comprendidas en el mismo.”

Ahora bien, el párrafo 11 de los Comentarios recoge cuando resulta aplicable el apartado 2 del artículo 17:

“11. El apartado 1 del artículo se refiere a las rentas obtenidas por personas físicas, generadas por sus actividades personales en calidad de artistas y deportistas. El apartado 2 se refiere a los casos en que las rentas generadas por las actividades se atribuyen a otras personas. Si la renta de un profesional del espectáculo o de un deportista se atribuye a otra persona y el Estado de la fuente no está autorizado jurídicamente para “levantar el velo” de la persona que percibe la renta y someter dicha renta a gravamen como renta del artista o el deportista, será aplicable el apartado 2 con arreglo al cual la parte de la renta que no pueda gravarse como renta de artista o deportista podrá someterse a imposición aun estando en poder de la persona que la percibe. Si la persona que percibe la renta realiza actividades empresariales o profesionales, el país de la fuente puede someter ese ingreso a imposición incluso si no es imputable a un establecimiento permanente situado en ese país.”

Por lo tanto, si las rentas pagadas a personas o entidades diferentes del propio artista se corresponden con pagos por las actividades de éste, se podrán someter a gravamen en España de acuerdo con el artículo 17.2.

De los datos ofrecidos por el consultante se desprende que la prestación de servicios contratada es la de producción para el Festival, sin relación con las actividades personales de los artistas del espectáculo. En estas circunstancias, las rentas abonadas por el consultante no se entienden obtenidas en España, de acuerdo con lo dispuesto en MOCDE, quedando exentas en España.

Sin embargo, si se observa que no existe proporcionalidad en el importe de las rentas satisfechas como remuneración a esta producción (libres de tributación en fuente) en relación con la totalidad de las rentas generadas por la actuación, se podría considerar que al menos parte de esas rentas corresponden a la actuación del artista, y así deberían gravarse.

Finalmente, si no existiera Convenio firmado con el país en cuestión, se debería aplicar el citado artículo 13.1.b) 3º del TRLIRNR que considera rentas obtenidas en territorio español las que 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, puesto que se trata de actividades relacionadas con la actuación estarían sujetas y no exentas (salvo Convenio) a tributación en España en las condiciones expuestas en la letra anterior.

Por último, en el escrito de consulta se incluye el caso concreto de un contrato celebrado con un artista residente en Estados Unidos, y se pregunta sobre la tributación de un posible contrato de producción como los descritos hasta ahora.

El apartado 2 del artículo 17 del vigente Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, indica:

“2. Cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan no al propio artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden, no obstante las disposiciones del artículo 7 (beneficios empresariales) y del artículo 15 (servicios personales independientes), someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista a no ser que resulte probado que ni el artista o deportista ni personas vinculadas al mismo participaron directa o indirectamente en los beneficios de esa otra persona en cualquier forma, incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones de sociedades de personas (“partnerships”) u otras distribuciones.”

Se pregunta sobre la validez, a efectos de la prueba exigida en este artículo, de la inclusión de una cláusula expresa en el contrato en la que conste que la empresa no residente no tiene relación alguna con el artista o persona vinculada al mismo.

Se considera que podría ser uno de los medios de prueba, pero no necesariamente único y suficiente. Las circunstancias exigidas en el Convenio son cuestiones de hecho que deberán ser probadas, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.