

NUM-CONSULTA V1454-14

ORGANO SG FISCALIDAD INTERNACIONAL

FECHA-SALIDA 30/05/2014

NORMATIVA Modelo Convenio OCDE, arts 7, 12 y 17
RDLeg 5/2004, TRLIRNR, arts 13.1 b) y c), 31.

DESCRIPCION-HECHOS La consultante, residente en España, se dedica a la elaboración de contenidos audiovisuales para la televisión y cine, teniendo previsto producir un anuncio para la televisión en el intervendrán numerosos técnicos, actores, modelos y figurantes no residentes en España, quienes facturarán sus servicios bien en nombre propio o a través de sociedades mercantiles.

CUESTION-PLANTEADA Si las citadas personas pueden ser consideradas artistas y, en su caso, retenciones procedentes sobre las rentas derivadas de los servicios prestados, a practicar por la consultante (pagadora de los servicios).

CONTESTACION-COMPLETA En el expositivo segundo del escrito de consulta se menciona que las personas físicas (en su caso, artistas) que prestarán los servicios para el anuncio de televisión tienen la condición de no residentes, pero sin especificar sus concretos Estados de residencia. Por tanto, para analizar la tributación correspondiente a las rentas derivadas de dichos servicios, se hace preciso distinguir dos supuestos:

En primer lugar, el supuesto de que exista y resulte de aplicación un Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el país en el que resida bien la persona física que presta el servicio o bien la entidad que, en su caso, perciba las rentas correspondientes a los servicios.

En segundo lugar, el supuesto en que no exista un Convenio que resulte de aplicación.

Por lo que respecta al primer supuesto - existiendo Convenio aplicable- ante la no indicación de los países de residencia de las personas físicas que prestan los servicios ni de las entidades que, en su caso, perciben las rentas, se analizará el artículo 17 del 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. Según el citado artículo:

“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 tanto, la renta derivada de los servicios referidos en la consulta podrá ser gravada en España siempre que los servicios consistan en

actividades personales realizadas en España y las personas físicas que los prestan lo hagan en su calidad de “artistas”.

Aunque en el escrito de consulta no se especifica expresamente, se parte de la base para la contestación de la consulta que los servicios personales son prestados en España. Por lo que respecta a la condición de artista de las personas físicas que los prestan, el párrafo 3 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE dispone:

“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, las 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.”

Añade el párrafo 6 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de la OCDE:

“6. El artículo es igualmente aplicable a las rentas de otras actividades que puedan ser consideradas como espectáculo (...).”

No obstante, para que los servicios prestados puedan caer en la órbita del artículo 17 del Modelo de la OCDE, es necesario además que exista una relación directa o indirecta entre las rentas percibidas por sus servicios y su actuación o aparición pública en España. Así se interpreta en el párrafo 9 de los Comentarios al citado artículo, según el cual:

“9. Además de los honorarios percibidos por sus actuaciones, los artistas y los deportistas obtienen a menudo rentas bajo la modalidad de regalías o derechos de patrocinio o de publicidad. En general, cuando no exista relación directa entre tales rentas y una actuación pública del artista o el deportista en el país de que se trate, serán aplicables otros artículos. El artículo 12 será aplicable normalmente a las regalías por derechos de propiedad intelectual, y no el artículo 17 (véase el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 12), pero los derechos de publicidad o de patrocinio estarán fuera del ámbito del artículo 12. El artículo 17 será aplicable a las rentas de la publicidad y del patrocinio, etc., relacionadas directa o indirectamente con actuaciones o apariciones públicas en determinado Estado. Otras rentas de naturaleza análoga que no puedan atribuirse a tales actuaciones o apariciones públicas se regirán por las reglas generales del artículo 7 o del artículo 15, según el caso. Los pagos percibidos con motivo de la cancelación de una actuación tampoco pertenecen al ámbito del artículo 17, sino que les serán aplicables los artículos 7 ó 15, según el caso.”

Por su parte, según el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 12 del Modelo de la OCDE:

“18. Las indicaciones dadas anteriormente, relativas a los contratos mixtos pueden ser, asimismo, de aplicación a ciertas representaciones artísticas y, en particular, a un concierto dirigido por un director de orquesta o a un recital dado por un músico. 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, aportar 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.”

Por consiguiente, puesto que en el escrito de consulta se indica que los servicios realizados en España por parte de los actores, figurantes, técnicos y modelos se limitan a rodar los anuncios de televisión (asumiéndose por tanto que estos serán retransmitidos en diferido) y pudiendo presumirse que ninguno de ellos retiene en su propio beneficio derechos de autor sobre las futuras reproducciones de los anuncios televisivos, parece que los servicios no podrán ser englobados ni en el artículo 17 ni en el 12 del Modelo de la OCDE, sino en el artículo 7 del Modelo, cuyo tenor literal 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.”

Dada la situación descrita en el escrito de consulta, se asume que ninguna de las personas físicas que prestan los servicios (ni las sociedades mercantiles que, en su caso, perciban las rentas derivadas de los mismos) tiene establecimiento permanente en España, por lo que las rentas derivadas de los servicios prestados en territorio español no podrán ser gravadas en España.

En cuanto a la obligación de retener de la consultante, según el artículo 31.4 a) del 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:

“4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.”

CONTESTACION- COMPLETA

Según el artículo 10.2 b) del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes:

“2. A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto, la acreditación del pago del Impuesto o de la procedencia de la exención se efectuará, según el caso:

a) (...)

b) En el caso de exenciones, mediante los documentos justificativos del cumplimiento de las circunstancias que determinan la procedencia de su aplicación, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 del artículo 31 de la Ley del Impuesto”.

Por tanto, la no procedencia de retención no es obstáculo para que la consultante deba presentar declaración en los términos del artículo 31.5 del TRLIRNR:

“5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.”

En el supuesto de que no exista un Convenio que resulte de aplicación, suscrito entre España y el país en el que resida bien la persona física que presta el servicio o bien la entidad que, en su caso, perciba las rentas correspondientes a los servicios, se habrá de estar a lo previsto en la normativa interna.

En este sentido, y por lo que respecta a la calificación de las rentas derivadas de los servicios, ya se ha indicado anteriormente que según el escrito de consulta los servicios realizados en España por parte de los actores, figurantes, técnicos y modelos se limitan a rodar los anuncios de televisión, asumiéndose por tanto que estos serán retransmitidos en diferido. Puesto que los servicios no constituyen como tales actuaciones relativas al espectáculo, no podrán ser calificados como servicios prestados por artistas. En cuanto a su posible calificación como rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen –en el caso de actores y modelos- debe traerse a colación la interpretación jurisprudencial según la cual cuando las obligaciones de éstos van más allá de la mera cesión de su imagen, comprometiéndose a realizar prestaciones accesorias como actividades promocionales o publicitarias de la entidad que los contrata, participación activa en el rodaje de spots publicitarios o la participación en actividades de marketing, estamos ante prestaciones de servicios que constituyen una actividad profesional y que escapan de la simple cesión de la imagen (Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de Octubre de 2012 y 28 de Febrero de 2013).

Por consiguiente, la calificación será la de servicios realizados por profesionales. Puesto que como ya se ha indicado, dada la descripción

del supuesto de la consulta se presume que no existe establecimiento permanente en España, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 13.1 b) 1º y 2º del TRLIRNR, según el cual se consideran obtenidas en territorio español:

“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:

1.º Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones, y su importe no exceda del 20 por ciento del precio de adquisición de dichos elementos.

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.”

Al prestarse los servicios en España y servir a la actividad económica de la consultante, las rentas derivadas de los mismos se entienden obtenidas en territorio español y quedan sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, con independencia de que los servicios referidos en el escrito de consulta sean prestados y facturados por personas físicas o por personas jurídicas.

Por otro lado, si las personas físicas que prestan los servicios lo hicieran en su calidad de empleados dependientes en una relación laboral, la calificación de las rentas derivadas de los mismos sería la de rendimientos del trabajo, quedando igualmente sujetas al citado impuesto en virtud del artículo 13.1 c) 1º, según el cual se consideran rentas obtenidas en territorio español los rendimientos del trabajo, entre otros casos:

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

En cuanto a la obligación de la consultante de practicar retención sobre las rentas pagadas, según el artículo 31.2 del TRLIRNR:

“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.”

Por tanto, la retención se practicará por el importe íntegro satisfecho, al tipo correspondiente para la determinación de la deuda tributaria. En virtud del artículo 25.1 a) del TRLIRNR, el tipo impositivo aplicable será

del 24%. No obstante, según la Disposición adicional tercera del TRLIRNR, introducida por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE de 31 de diciembre de 2011) y modificada por el artículo 71 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE 26 de diciembre de 2013), desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, el citado tipo de gravamen del 24 por ciento se eleva al 24,75 por ciento.

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.