

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC063197

DGT: 16-12-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V5328/2016

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Artistas y deportistas. Las rentas obtenidas por empresas de producción de espectáculos derivadas de la organización por su parte de conciertos en España de artistas internacionales que deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de esos artistas, se consideran obtenidas en territorio español y, por tanto, sujetas al Impuesto conforme al art. 12 RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR). No obstante, esto debe ser matizado a la luz de los Comentarios al art. 17 MCOCDE conforme a los cuales, si las rentas pagadas a personas o entidades diferentes del propio artista se corresponden con rentas generadas por las actividades personales realizadas por dicho artista, se podrán someter a gravamen en España. Por el contrario, si las cantidades percibidas por las empresas de producción (escenario, iluminación, equipos y técnicos de sonido, transportes de los equipos y del personal técnico) no se derivan de la actuación del artista, sino únicamente se corresponden con la retribución de los servicios subcontratados por parte del promotor con el fin de posibilitar la actuación del artista en los términos pactados, dichas rentas no se entenderán obtenidas en España, por lo que no podrán someterse a imposición.

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.

Por lo tanto, en principio, las rentas obtenidas por las empresas de producción no están incluidas en el ámbito de aplicación del art. 17 del MCOCDE, por lo que habrá de atenderse a lo establecido en el artículo 7 del MCOCDE, según el cual los beneficios de una empresa sólo podrán gravarse en el Estado de la residencia salvo que actúen en España a través de establecimiento permanente.

No obstante, de no existir Convenio aplicable en los términos anteriormente indicados, o no cumplirse el requisito mencionado, consistente en que no se trate de una retribución del artista, deberá aplicarse el art. 13.1.b.3º RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) y, en consecuencia, todas las rentas que deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas se entenderán obtenidas en España y quedarán sujetas a tributación por el Impuesto, resultando por tanto indiferente que tales rentas se satisfagan directamente por el promotor a las empresas de producción, o de forma indirecta, a través del artista.

Las mismas conclusiones pueden establecerse de las rentas obtenidas por los agentes artísticos independientes del artista.

Respecto de la prueba de la inexistencia de relación entre las empresas de producción y el artista, la clave no estriba en la existencia o no de vinculación entre el artista y la persona o entidad que perciba rentas relacionadas con la actuación del artista, sino en la participación por parte de dichas personas o entidades en los beneficios derivados de la actuación personal del artista, cualquiera que sea la forma en que se perciban, como por ejemplo, remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos... Así, si no existe proporcionalidad en el importe de las rentas satisfechas como remuneración de la actuación del agente, o de cualquier otro sujeto interviniente en la producción, 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.

Se reitera el criterio manifestado en la consulta V1332/2014, de 19-05-2014 (NFC051741) consistente en que podría ser un medio de prueba, pero no necesariamente único y suficiente, la inclusión de una cláusula contractual en la que conste que una de las partes contratantes no tiene relación alguna con el artista o persona vinculada al mismo.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.1.b).3º.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante expone que, en la organización y gestión de los conciertos en que actúan artistas internacionales, que forman parte de giras musicales, intervienen habitualmente los denominados "promotores" ("production management companies"), que son empresas independientes de los artistas que diseñan y subcontratan los diferentes elementos necesarios para la actuación, tales como la escenografía, el escenario, las luces, el sonido, los transportes del material para el montaje o pirotecnia, y satisfacen los honorarios del agente y del manager del artista.

Continúa la consultante indicando que el manager es el profesional que diseña la gira con el agente y trabaja con diferentes artistas, siendo completamente independiente de los mismos. Dicho manager es el responsable último de gestionar la carrera de un artista de forma integral, tanto en materia de giras, como en materia de desarrollo discográfico y puede apoyarse en terceros para llevar a cabo sus servicios: un sello discográfico para lo que atañe a la carrera en estudio, expertos en marketing digital y, en el caso de las actuaciones en directo, en el agente.

Por último, la consultante señala que el agente es la persona encargada de organizar y gestionar la carrera de un artista en sus actuaciones en directo, si bien, en último término depende de la aprobación del manager. Dicho agente es completamente independiente del artista y suele trabajar con varios artistas al mismo tiempo.

Cuestión planteada:

Tratamiento tributario que corresponde a la renta obtenida por las empresas de producción que no se corresponde con la actuación personal del artista.

Tratamiento tributario si fuera el artista el que pagara a las empresas de producción y posteriormente justificase dicho pago a la empresa promotora.

Sujeción a imposición de las rentas obtenidas por los agentes artísticos independientes del artista.

Medios de prueba para acreditar la inexistencia de relación entre el artista y las distintas empresas que puedan intervenir en la producción.

Contestación:

Atendiendo a todo lo expuesto por la consultante, se procede a continuación a dar contestación a cada una de las cuestiones planteadas.

1.- Plantea la consultante si está sujeta a imposición en España la renta obtenida por las empresas de producción (escenario, iluminación, equipos y técnicos de sonido, transportes de los equipos y del personal técnico) que no se corresponden con la actuación del artista.

A estos efectos, y dado que nada se indica al respecto por la consultante, se presumirá que las empresas de producción en cuestión son no residentes en territorio español.

Partiendo de la presunción anteriormente indicada, el artículo 13.1.b.3º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, 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.”

De este modo, las rentas obtenidas por las empresas de producción del espectáculo que deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas, se consideran obtenidas en territorio

español y, por tanto, sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.1 del TRLIRNR:

“Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, (...)”.

No obstante lo anterior, también deberá considerarse la posibilidad de que resulte aplicable un Convenio para evitar la doble imposición, por lo que atenderemos al Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, 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.

Así, el artículo 17 del MCOCDE se refiere a las rentas obtenidas por artistas y deportistas, indicando:

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

2. Cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, actuando como tales, 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 este sentido, el párrafo 3 de los Comentarios al Artículo 17 del MCOCDE (en adelante, los 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 su parte, el párrafo 7 de los Comentarios establece que 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 rentas generadas por las actividades personales realizadas por dicho artista, se podrán someter a gravamen en España de acuerdo con el artículo 17.2 del MCOCDE.

Por el contrario, si las cantidades percibidas por las empresas de producción (escenario, iluminación, equipos y técnicos de sonido, transportes de los equipos y del personal técnico) no se derivan de la actuación del artista, sino únicamente se corresponden con la retribución de los servicios subcontratados por parte del promotor con el fin de posibilitar la actuación del artista en los términos pactados, dichas rentas no se entenderán obtenidas en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del MCOCDE, por lo que no podrán someterse a imposición en España en la medida en que resulte aplicable un Convenio en tales términos.

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.

Por lo tanto, en principio, las rentas obtenidas por las empresas de producción no están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 17 del MOCDE, por lo que habrá de atenderse a lo establecido en el artículo 7 del MOCDE, según el cual los beneficios de una empresa sólo podrán gravarse en el Estado de la residencia salvo que actúen en España a través de establecimiento permanente:

“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.”

2.- Plantea el consultante si sería admisible que fuera el propio artista el que pagase a las empresas de producción y posteriormente justificase dicho pago a la empresa promotora española, mediante presentación de las facturas correspondientes a la actuación en España, para que los pagos realizados por el artista a dicha empresa de producción no fuesen considerados renta del artista obtenida en España y fueran, en consecuencia, gravados en nuestro país.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, si en el caso planteado existe Convenio aplicable en los términos del artículo 17 del MOCDE, las rentas obtenidas por las empresas de producción no podrán someterse a imposición en España siempre que no se correspondan con retribuciones derivadas de la actuación personal del artista, esto es, cuando únicamente retribuyan los servicios subcontratados por parte del promotor con el fin de posibilitar la actuación del artista en los términos pactados (la prestación de los servicios relativos a escenario, iluminación, sonido, transporte de equipos, etc.), y ello salvo que la empresa de producción obtenga tales rentas por mediación de un establecimiento permanente situado en territorio español.

De no existir Convenio aplicable en los términos anteriormente indicados, o no cumplirse el requisito mencionado, consistente en que no se trate de una retribución del artista, deberá aplicarse el artículo 13.1.b.3º del TRLIRNR y, en consecuencia, todas las rentas que deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas se entenderán obtenidas en España y quedarán sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, resultando por tanto indiferente que tales rentas se satisfagan directamente por el promotor a las empresas de producción, o de forma indirecta, a través del artista.

3.- Plantea el consultante si las rentas obtenidas por los agentes artísticos independientes del artista están sujetas a tributación.

En ausencia de Convenio aplicable, como se ha indicado anteriormente, todas las rentas que deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas se entenderán obtenidas en España y quedarán sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Por el contrario, si resultase de aplicación un Convenio para evitar la doble imposición de acuerdo con los términos establecidos en el artículo 17 del MOCDE, en atención a los párrafos 7 y 11 de los Comentarios anteriormente citados, y al párrafo 11.4, las rentas del agente independiente del artista, que no se correspondan con rentas que retribuyan la actuación del artista, no se encontrarán dentro del ámbito de aplicación del artículo 17.

Así, el párrafo 11.4 de los Comentarios establece que (traducción no oficial):

“El segundo apartado del artículo 17 del MOCDE incluye las rentas que pueda entenderse que derivan de la actuación del artista o deportista como tal. Pese a que ello incluya las rentas que sean recibidas por una empresa que realice dichas actividades, claramente no se extiende a las rentas que perciben todas las empresas involucradas en la producción del espectáculo o evento deportivo.”

De este modo, a las rentas que perciba el agente del artista les resultará de aplicación lo establecido en el artículo 7 del MOCDE, que determina que no se podrán someter a imposición en España salvo que se disponga de una base fija o establecimiento permanente en España por parte del percceptor de la renta.

4.- Finalmente, plantea el consultante cómo debe probarse la inexistencia de relación entre las empresas de producción y el artista.

La cuestión fundamental no estriba en la existencia o no de vinculación entre el artista y la persona o entidad que perciba rentas relacionadas con la actuación del artista, sino en la participación por parte de dichas personas o entidades en los beneficios derivados de la actuación personal del artista, cualquiera que sea la forma en que se perciban, como por ejemplo, remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos...

De este modo, como se ha señalado anteriormente, si no existe proporcionalidad en el importe de las rentas satisfechas como remuneración de la actuación del agente, o de cualquier otro sujeto interviniente en la producción, 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.

Así, por lo que se refiere a la acreditación de que las rentas percibidas por el agente del artista (o por cualquier otro sujeto interviniente en la producción) únicamente incluyen una retribución por los servicios prestados en condición de agente, y no incluyen por tanto, cantidad alguna derivada de la actuación personal del artista que revierta a favor de dicho artista, deberá ser el interesado el que emplee los medios de prueba que estime más oportunos y pertinentes. En relación con lo anterior, señala el artículo 106.1 de la Ley General Tributaria, aprobada mediante la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que:

“En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”

En virtud de todo ello, se reitera el criterio manifestado en la consulta V1332-14 consistente en que se considera que podría ser un medio de prueba, pero no necesariamente único y suficiente la inclusión de una cláusula contractual en la que conste que una de las partes contratantes no tiene relación alguna con el artista o persona vinculada al mismo.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.