

Análisis de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de las retribuciones de los artistas no residentes por actuaciones realizadas personalmente en España

MARI CARMEN FUENTES GAMERO
Economista
Subdirectora Arttax Abogados

RESUMEN

RESUMEN: Una de las cuestiones más controvertidas en relación con la fiscalidad internacional es la relativa a la tributación de los artistas que no tienen residencia fiscal en España y realizan personalmente actuaciones en nuestro país. En estos supuestos, entran en juego los mecanismos internacionales de regulación de la doble imposición, esto es, los Convenios para evitar la Doble Imposición, firmados entre España con un amplísimo número de jurisdicciones. Estos Convenios, van a marcar las reglas del juego en relación con la tributación de los artistas no residentes por actuaciones realizadas en nuestro país. También va a ser un factor importante en la determinación de esta tributación, los comentarios al Modelo de la OCDE de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional. Así pues, la pregunta sobre cómo deben tributar los artistas no residentes en territorio español tiene más de una respuesta, atendiendo al mecanismo internacional que le pueda llegar a ser aplicable y al que deberán unirse determinados medios de prueba que acrediten los motivos de las rentas satisfechas al artista (i.e: *artist fees, management fees o backlines*).

PALABRAS CLAVE: tributación artistas no residentes; Convenio Doble Imposición; retenciones Impuesto Renta No Residentes; tributación actuaciones artistas extranjeros

ABSTRACT: One of the most controverted issues related with international taxation is the non-resident tax of the artists who performance personally in Spain. In these cases, international regulations are applicable, in particular, the International Agreements for the avoidance of Double Taxation signed by Spain with a wide number of jurisdictions. These agreements are going to establish the taxation rules of the non-resident artists that performance in our country. Another determining factor, are the Commentaries on the articles of the OECD model tax convention.

Consequently, the question about how have to be taxed the income paid to the artists who performance in Spain has more than one answer. The answer relies on to the International Agreement applicable and on the evidences that certify the reasons of the payments made to the artist, such as artist fees, management fees or backlines.

KEYWORDS: taxation of non-resident artists; double taxation agreement; non-resident income tax withholdings; taxation of foreign artists

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CRITERIOS PARA DETERMINAR LA RESIDENCIA FISCAL
- III. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES DE ACTUACIONES DE ARTISTAS EN NUESTRO TERRITORIO. CONCEPTO DE RENTA OBTENIDA EN ESPAÑA
- IV. REGULACIÓN DE LAS RENTAS DE LOS ARTISTAS, PRODUCTORES Y AGENTES EN EL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA OCDE
- V. CONCLUSIONES SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE RENTAS DERIVADAS DE LA ACTUACIÓN DE UN ARTISTA EN TERRITORIO ESPAÑOL Y MEDIOS DE PRUEBA
- VI. EJEMPLO PRÁCTICO: RENTAS PERCIBIDAS POR EL PRODUCTOR CON RESIDENCIA FISCAL EN EEUU DERIVADAS DE LA ACTUACIÓN DE UN CANTANTE RESIDENTE EN EEUU

6.1. Supuesto de Hecho

6.2. Tributación de la totalidad de rentas derivadas de la actuación en España de la banda de música con residencia fiscal en Estados Unidos

VII. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

La tributación de los artistas internacionales en territorio español está en el punto de mira de la Administración tributaria española. Uno de los motivos de esta atención es la mala relación entre las altas rentas que perciben algunos de ellos por las actuaciones que realizan y la no excesiva tributación que da ese dinero a las arcas públicas españolas.

Cuando se lleva a cabo una actuación por parte de artistas como pueden ser cantantes, ya sean nacionales e internacionales, no sólo interviene el cantante y el promotor del concierto (persona encargada de contratar al artista para que dé el concierto), sino que existen un número de actores intermedios que resultan necesarios para la efectiva realización de dicha actuación.

Entre los actores que intervienen podemos encontrarnos a:

- **Los Productores.** Personas encargadas de que el concierto se lleve a cabo, proporcionando todos los elementos necesarios del concierto. Entre las funciones de producción que se llevan a cabo, se encuadra, la contratación del personal técnico, de sonido, de personal, construcción del escenario, etc.
- **Los Managers.** Son los profesionales que diseñan la gira junto con el agente, trabajan, normalmente, con más de un artista y suelen ser independientes de éstos. Los managers gestionan la cartera del artista de forma integral, tanto organizando las giras y conciertos, como en el ámbito del desarrollo discográfico.
- **Los Agentes.** Son las personas encargadas de organizar y gestionar la carrera del artista en sus actuaciones en directo, y dependen de la aprobación que realice finalmente el manager. Este agente, normalmente tiene de cliente a más de un artista y es independiente del mismo.

Cuando se realiza una actuación por parte del artista, el Promotor del concierto en la renta que pacta por la realización del mismo, no sólo satisface la retribución del propio cantante, sino que parte de la renta satisfecha no se corresponde con el pago del artista, sino que va desti-

nada a la retribución del resto de partes intervinientes en la efectiva celebración de la actuación. En consecuencia, debemos distinguir entre:

- **Artist fee.** Se corresponde con la cantidad destinada a la retribución de los artistas por la actuación.
- **Production o management fee.** Hace referencia a la renta destinada a la producción del espectáculo por los servicios prestados por los productores, agentes y managers.

La forma de satisfacer esta retribución es muy variada; se puede satisfacer la misma directamente al artista y que sea éste quien reparta la retribución que corresponde a cada uno de los agentes, también puede pactarse en el contrato de prestación de servicios qué parte de la retribución corresponde al *artist fee* y qué parte al *production o management fee*, o satisfacer la renta directamente al Productor o al manager y que éste sea quien distribuya a los artistas su retribución correspondiente. Es común que, se establezca un porcentaje para determinar el *production fee* y suele oscilar entre un 20%-40% del total retribuido al artista.

Por ello, detrás de las actuaciones de los artistas existen diferentes actividades llevadas a cabo, con una tributación que no tiene por qué ser común. Todo ello, como procederemos a exponer a continuación dependerá de la residencia fiscal de cada uno de los intervinientes, que marcará la normativa a la que queda sujeta la renta percibida y los Convenios para evitar la Doble Imposición firmados entre España con los países de residencia de los artistas.

II. CRITERIOS PARA DETERMINAR LA RESIDENCIA FISCAL

El primer elemento a analizar para determinar la tributación de las rentas derivadas de las actuaciones de los artistas en nuestro país es el lugar de su residencia fiscal. La norma reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes⁽¹⁾, dispone que son contribuyentes por este impuesto las personas físicas o jurídicas que conforme a las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o del Impuesto sobre Socieda-

(1) Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR).

des (IS) no tengan la consideración de residente fiscal en España.

Sin entrar en un detalle exhaustivo de los criterios de residencia, pues excedería los límites del presente estudio, se entienden residentes fiscales en España a efectos del IRPF, aquellos contribuyentes del Impuesto que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

— **Permanecer en España durante más de 183 días.** Para el cómputo de los 183 días se tendrán en cuenta las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia en otro Estado.

— **Tener en España el centro de intereses económicos.** Cuando no se resida en España durante más de 183 días, pero se encuentre en este territorio, efectivamente, el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, tanto de manera directa como indirecta.

Este requisito contiene la presunción *iuris tantum* por la que se entiende que, se mantiene la residencia fiscal en España cuando residan en España el cónyuge del contribuyente y los hijos menores de edad que dependen de aquél.

— **Nacionales españoles que cambien su residencia a un paraíso fiscal durante el año de cambio y los cuatro periodos impositivos siguientes.** La Ley 35/2006 del Impuesto sobre Sociedades (LIRPF), en su artículo 8.2, establece lo que se denomina como cuarentena fiscal. Esto es, una presunción *iuris et de iure*, según la cual son residentes fiscales en España aquellas personas físicas de nacionalidad española que hayan sido, en los años previos al cambio, residentes fiscales en España y que acrediten su nueva residencia en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

— **Persona física de nacionalidad española, junto con su cónyuge e hijos menores de edad, que tengan su residencia habitual en el extranjero por su condición de miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares en el extranjero o de funcionarios con cargo o empleo oficial en el extranjero.** Este supuesto no resulta de aplicación a aquellos de nacionalidad española que ostenten las condiciones antedichas, pero cuya residencia en el extranjero fuera anterior a la aceptación de dicha condición.

Por otro lado, las personas jurídicas, se entienden residentes fiscales en España, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de la ley 27/2014 de 27 de noviembre:

- **Se hayan constituido conforme a la ley española,**
- **Tengan su domicilio social en territorio español, o**
- **Tenga su sede de dirección efectiva en territorio español.** A este respecto, se entiende que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.
- **Cuando la entidad resida en un paraíso fiscal, pero la Administración tributaria acredite que los activos principales de la sociedad, consistan directa o indirectamente en bienes situados en territorio español o derechos cuyo ejercicio tenga lugar en este territorio, así como cuando su actividad se realice principalmente en España.** Esta presunción, a diferencia de la cuarentena fiscal establecida por la norma de IRPF sí que admite prueba en contrario por parte del contribuyente, quien deberá acreditar que la dirección y gestión efectiva tiene lugar en dicho país o territorio y que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales distintas de la mera gestión de valores o de activos.

Junto con la normativa interna que determina cuándo una persona (física o jurídica) es considerada residente fiscal en España, debemos acudir a los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. Todos los convenios firmados por nuestro país se remiten a la legislación propia de cada Estado. No existe una definición de residente fiscal a efectos de la aplicación del Convenio, sino que deberá acudirse a la norma propia de los Estados firmantes⁽²⁾.

Ahora bien, el Convenio para evitar la Doble Imposición sí resulta aplicable cuando existen conflictos de residencia, ya que, atendiendo a la norma interna de cada Estado, una persona puede cumplir los requisitos en ambos Estados, quienes la considerarían residente fiscal. Para ello, debemos atender a las normas que el propio Convenio Establece.

En consecuencia, cuando una persona en virtud de la norma interna de cada Estado se considere residente en

(2) El artículo 4 del MCOODE en el que se recogen los criterios de residencia y que coincide con los Convenios para Evitar la Doble Imposición, se dispone que, «A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga».

más de uno, los criterios de determinación de residencia serán:

- El Estado donde tienen una vivienda permanente.
- Si tuviera una vivienda permanente en los dos Estados, se considerará residente en el Estado en que mantenga relaciones personales y materiales más estrechas (centro de intereses vitales).
- Si no puede determinarse el centro de intereses vitales o no tuviera vivienda permanente en ninguno de los dos Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.
- Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se consideraría residente del Estado en el que sea nacional.
- Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados resolverán el caso de común acuerdo a través del procedimiento amistoso.

Pues bien, en atención a los criterios antedichos, se debe determinar el país de residencia de la persona, en nuestro caso del artista, que va a realizar una actuación en España. De manera que si, en aplicación de estos criterios se puede determinar que el artista es no residente fiscal en España, deberemos acudir a la norma internacional, en concreto a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por España con el Estado de residencia del artista, así como a la norma reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

III. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES DE ACTUACIONES DE ARTISTAS EN NUESTRO TERRITORIO. CONCEPTO DE RENTA OBTENIDA EN ESPAÑA

Para seguir con el estudio de la tributación de este tipo de rentas, debemos acudir a lo dispuesto en la LIRNR sobre qué debe considerarse como renta obtenida en España por una persona no residente y, en consecuencia, gravable en el IRNR, ex art. 12 LIRNR.

El criterio clave para determinar que la renta se ha obtenido en un determinado territorio es el de territorialidad. Así, y de acuerdo con la normativa interna, en el caso que nos atañe, se entienden obtenidas en territorio español las rentas que deriven directa o indirectamente de la actuación personal en territorio español del artista

o deportista, siempre que éstas no se presenten a través de un establecimiento permanente, artículo 13.1.b).3º LIRNR⁽³⁾. En este punto, de acuerdo con la normativa interna, el resultado *a priori* parece claro: si un artista no residente realiza una actuación personal en España, la renta será obtenida en nuestro territorio, incluyendo aquellas rentas que sean pagadas a una entidad distinta del artista, como puede ser a su manager o productor.

En consecuencia, si un cantante con residencia fiscal en Estados Unidos realiza un concierto en un festival de música que tiene lugar en Castellón, la renta derivada de su actuación personal se entiende obtenida en España y podría sujetarse a tributación en este país de acuerdo con la LIRNR, a expensas de las restricciones que pueda contener el Convenio para Evitar la Doble Imposición firmado entre España y Estados Unidos, como se comentará en el apartado siguiente del estudio.

Por el contrario, si este cantante con residencia fiscal en Estados Unidos, realiza una actuación en Portugal que es organizada por un Promotor con residencia fiscal en España que es, además, quien paga al artista, la renta no se consideraría obtenida en territorio español. En este caso, puede observarse perfectamente cómo nuestra norma interna opta como punto de conexión para determinar el lugar de determinación de la renta, el criterio de territorialidad y no el de pago.

Es importante anotar que, si resultase directamente aplicable la norma interna, por no existir Convenio para Evitar la Doble Imposición firmado entre España y el país de residencia del artista, las rentas obtenidas por el Productor del espectáculo que deriven directa o indirectamente de la actuación del artista en territorio español se entenderían obtenidas en éste. Así, ya se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su consulta V5328-16 de 16 de diciembre, al determinar que la renta obtenida por los productores, cuando resulte directamente aplicable la LIRNR, se entenderá obtenida de manera efectiva en España, debiendo someterse a gravamen en nuestro territorio y debiendo ser objeto de retención por parte del promotor o sujeto pagador de dicha renta, ex art. 31 LIRNR.

IV. REGULACIÓN DE LAS RENTAS DE LOS ARTISTAS, PRODUCTORES Y AGENTES EN EL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA OCDE

Ya hemos visto que, de acuerdo con la normativa española reguladora del Impuesto sobre la Renta de No

(3) En este estudio analizamos la tributación de aquellas rentas obtenidas por artistas sin mediación de establecimiento permanente, ya que la existencia de un establecimiento permanente supondría que tributarían en España todas las rentas obtenidas por el mismo.



Residentes, son sometidas a gravamen las rentas obtenidas por los artistas o por los productores que se deriven de una actuación realizada en territorio español. Ahora bien, puede ser que resulte aplicable un Convenio para Evitar la Doble Imposición firmado por España, debido al elevado número de convenios firmados por nuestro país en esta materia.

Pues bien, de resultar aplicable dicho Convenio, en el Modelo de Convenio de la OCDE y del que surgen prácticamente la totalidad de Convenios que han sido firmados por España, se estipula en su artículo 17, dedicado a las rentas obtenidas por artistas y deportistas que las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga en el ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor, músico o deportista pueden someterse a tributación en ese otro Estado. Además, en el caso de los artistas y deportistas para poder sujetar a gravamen las rentas en el Estado donde se realice la actuación no es necesario que éstos dispongan de una base fija, basta una sola actuación para que sus rentas queden gravadas. Además, gran parte de los Convenios suscritos, disponen que las rentas obtenidas de manera indirecta (por promotores, agentes, managers) derivadas de la actuación del artista también pueden someterse a gravamen en el Estado en el que se lleve a cabo dicha actuación. Hasta el momento, se equipara la norma interna española con los mecanismos para evitar la doble imposición. Pero ya dejamos anotado que de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo (y la del Modelo) aunque no exista un apartado 2 en el artículo 17, cabe aplicar la tributación mediante entidad interpuesta.

Ahora bien, para interpretar debidamente los Convenios para evitar la Doble Imposición firmados por España, debemos acudir a los Comentarios del artículo 17 MCOODE. Al respecto, en su párrafo 3 se dispone que el artículo 17 no será aplicable a un conferenciante o al personal administrativo o de apoyo, como pueden ser cámaras, equipo técnico o coreógrafos. Prosiguen estos Comentarios indicando que existe una zona ambigua en la determinación de las rentas obtenidas por el artista y las destinadas al personal de apoyo, por lo que será necesario valorar el conjunto de las actividades de las personas en cuestión.

También, en el párrafo 7 de los Comentarios al artículo 17 MCOODE, se indica 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.»

Además, de acuerdo con el párrafo 11 de los Comentarios, 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, siempre y cuando el Convenio para Evitar la Doble Imposición haya incluido en su artículo 17 la posible sujeción de las rentas derivadas de la actuación de los artistas cuando éstas sean satisfechas a éste de manera indirecta. En este punto, cabe indicar que, la gran mayoría de convenios españoles para evitar la doble imposición contienen esta previsión, por la que se permite someter a gravamen las rentas derivadas de las actuaciones de artista que se atribuyan a otra persona en el Estado donde se realicen las actuaciones.

De estos comentarios, que deben ser muy tenidos en cuenta a la hora de determinar la tributación de la renta de los artistas por las actuaciones realizadas en España, se desprende que las cantidades percibidas por las empresas de producción, relativas a la puesta a punto del escenario, iluminación o equipos técnicos, entre otros, no se deriva de la actuación personal del artista sino únicamente se corresponde con la retribución de los servicios subcontratados con la finalidad de posibilitar la actuación del artista, estas rentas no se entenderían obtenidas en España, sin que pudieran someterse a tributación en nuestro país. De este modo, las rentas obtenidas por los Productores que no estuviesen vinculadas con la actuación personal del artista, sólo se sujetarían a tributación en el estado de residencia de la empresa productora, por aplicación del artículo 7 del MCOODE, según el cual los beneficios de una empresa sólo podrán gravarse en el Estado de residencia salvo que se actúe a través de un establecimiento permanente⁽⁴⁾.

Esta previsión resulta de gran utilidad a la hora de determinar los honorarios que se corresponden a cada uno de los servicios cuando existe un reparto proporcional de los mismos, criterio que suele ser habitual. De modo que, la parte relativa al *artist fee* quedaría sometida a gravamen en España por el IRNR y la parte derivada del *management fee*, se sometería a gravamen en el estado de residencia del productor. En aquellos casos en los que no se haya estipulado un criterio proporcional, pero la totalidad de la renta satisfecha no se corresponda con la actuación personal del artista, debe entenderse que al menos una parte de ella se corresponde con los costes de producción. No obstante, en estos casos deberemos estar

(4) Como ya se ha apuntado, en el presente estudio se parte de la hipótesis de que todas las rentas se entienden obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, ya que de lo contrario deberían tributar en nuestro territorio todas las rentas obtenidas a través del establecimiento permanente.

a un tema probatorio que nos permita acreditar el coste de dichos servicios que no deriven de la actuación del artista y la no sujeción al IRNR.

En consecuencia, del análisis de la regulación analizada respecto de las rentas percibidas por los Productores de las actuaciones de los artistas por actuaciones realizadas en nuestro territorio, puede extraerse lo siguiente:

- En el caso de que exista un Convenio para evitar la Doble Imposición que resulte aplicable y cuya redacción se adecúe a lo expuesto en dicho modelo, las rentas obtenidas por las empresas de producción no podrán someterse a imposición en España cuando éstas no se correspondan con retribuciones derivadas de la actuación personal del artista. Es decir, cuando únicamente retribuyan los servicios subcontratados por parte del promotor con el fin de posibilitar la actuación del artista (servicios de cámara, luces, escenografía, etc.), éstas no serán objeto de gravamen en nuestro territorio. Todo ello, siempre que la empresa productora obtenga las rentas sin mediación de un establecimiento permanente en España.
- De no existir convenio, deberemos estar a lo dispuesto en el artículo 13.1.b.3º del LIRNR, analizado en el punto anterior. De manera que, todas las rentas que deriven directa o indirectamente de la actuación personal del artista en territorio español, se entenderán obtenidas en España, sometándose a gravamen de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del IRNR. Siendo, por ello, indiferente que estas rentas se satisfagan directamente al artista o a las empresas de producción.

Por otro lado, ya hemos indicado que, entre los sujetos intervinientes en las actuaciones se encuentran los agentes de los artistas, quienes se encargan de organizar y gestionar la carrera del artista en sus actuaciones en directo. Para determinar la sujeción de estas rentas, resultan extrapolables las conclusiones alcanzadas para el supuesto de los Productores. Esto es, si no resulta de aplicación ningún Convenio para evitar la doble imposición y aplicamos directamente la norma interna, ex art. 13.1.b.3º LIRNR, las rentas percibidas por la retribución de los agentes, quedaría sujeta a imposición en España, por derivar directa o indirectamente de la actuación personal del artista en este territorio.

Por el contrario, en los supuestos en los que exista Convenio, la parte de la retribución del agente no se podrá someter a tributación en España, ya que, en atención a lo dispuesto en el párrafo 11.4 de los Comentarios al artículo 17 MCOEDE, 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 MCOEDE.

V. CONCLUSIONES SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE RENTAS DERIVADAS DE LA ACTUACIÓN DE UN ARTISTA EN TERRITORIO ESPAÑOL Y MEDIOS DE PRUEBA

De acuerdo con los preceptos analizados, podemos extraer las siguientes conclusiones relativas a la tributación de las rentas que directa o indirectamente deriven de una actuación personal del artista no residente en España:

- En caso de no resultar aplicable ningún Convenio para evitar la Doble Imposición firmado por España, las rentas que deriven directa o indirectamente de la actuación del artista en España, quedarán sujetas a gravamen en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.b). 3º LIRNR. Todo ello, debido a que la norma del IRNR expresamente recoge que, las rentas que indirectamente deriven de la actuación del artista en territorio español, como pudieran ser las cantidades satisfechas a sus productores o agentes, se entienden obtenidas en territorio español.
- En caso de existir un Convenio para evitar la Doble Imposición que recoja las cláusulas expuestas en el Modelo de la OCDE (prácticamente la totalidad de Convenios lo hacen), las rentas que se deriven de los trabajos realizados por los productores o agentes del artista que no tengan un establecimiento permanente en España, no quedarán sometidas a gravamen en España. De acuerdo a los comentarios del artículo 17 del MCOEDE, la sujeción a gravamen en el territorio donde se realiza la actuación del artista no se extiende a todas las personas involucradas en dicha actuación, circunscribiéndose ésta a las cantidades que deriven de la actuación personal del artista.
- En aquellos supuestos en los que no se indique expresamente qué parte de la renta deriva de la actuación del artista (*artist fee*) y qué parte se entiende derivada de los trabajos prestados por los productores o agentes (*management fee*), debe entenderse que una parte de ellas se corresponde con la actuación del artista y por tanto quedará sujeta a gravamen en nuestro territorio.

Como vemos, en última instancia, la cuestión recae en un tema claramente probatorio. El contribuyente, en este caso el interesado de que la renta no quede sometida a gravamen en España (agente o empresa de producción) deberá acreditar que las rentas percibidas únicamente incluyen una retribución por los servicios prestados como condición de agente o productor y no incluyen cantidad alguna derivada de la actuación personal del artista. Uno de los medios probatorios aceptados para ello, aunque no el único ni necesariamente suficiente, de acuerdo con lo establecido en la Consulta Vinculante de la Dirección

General de Tributos V1332-14 y reiterado en la Consulta V5328-16, es la inclusión de una cláusula contractual en la que conste que una de las partes contratantes no tiene relación con el artista y que, por tanto, los rendimientos obtenidos no van a ir dirigidos a la retribución de los artistas por las actuaciones realizadas.

VI. EJEMPLO PRÁCTICO: RENTAS PERCIBIDAS POR EL PRODUCTOR CON RESIDENCIA FISCAL EN EEUU DERIVADAS DE LA ACTUACIÓN DE UN CANTANTE RESIDENTE EN EEUU

Para finalizar con este estudio creemos conveniente explicar con un ejemplo práctico las conclusiones alcanzadas. Para ello, utilizaremos la cuestión planteada por una empresa Productora con residencia fiscal en Estados Unidos respecto de las actuaciones en España de cantantes con residencia fiscal en Estados Unidos, en la Consulta Vinculante V2428-17 de 28 de septiembre.

6.1. Supuesto de Hecho

La entidad USA con residencia fiscal en Estados Unidos se dedica a la producción de eventos musicales y es contratada por una entidad con residencia fiscal en España (promotor) para prestar sus servicios en la producción de un concierto en España de una banda de música que también tiene residencia fiscal en Estados Unidos. USA no está vinculada a la banda de música ni jurídica ni económicamente, siendo totalmente independiente de la misma. La banda de música no participa directa o indirectamente en los beneficios de la consultante, y ni USA ni la banda de música estadounidense tienen un establecimiento permanente en España.

El evento musical se realiza en España y se organiza a través de una entidad Promotora residente en España, quien realiza dos pagos:

- El pago del *artist fee*, relativo a la retribución de los cantantes por su actuación en el concierto celebrado en España. Este pago se realiza a una entidad residente en EEUU que está participada por los artistas. El total de las rentas destinadas a retribuir a los artistas supone un 70% de las rentas obtenidas en España por la actuación.
- El pago del *production fee* o cantidad que retribuye el coste de producción del espectáculo, por los servicios de producción. Este pago se realiza al Productor. El total de rentas destinadas al productor supone un total de aproximadamente el 30% de las rentas obtenidas por la actuación de la banda. Entre los conceptos de los servicios de producción se encuentran los costes de personal que presta sus servicios al productor (técnicos de sonido, personal de seguridad, maquilla-

dores, etc.), las instalaciones de ensayo y el montaje de escenario o puesta en escena.

6.2. Tributación de la totalidad de rentas derivadas de la actuación en España de la banda de música con residencia fiscal en Estados Unidos

Para determinar la tributación de las rentas derivadas del concierto de la banda estadounidense en España, en primer lugar, debemos acudir a las normas internacionales que resulten aplicables. En concreto al Convenio firmado entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición en Madrid el 22 de febrero de 1990 (en adelante, CDI EEUU).

Así, el artículo 7 apartados 1 y 6 del CDI EEUU dispone en relación con los beneficios empresariales, que:

«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 o haya realizado actividades en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.»

(...)

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.»

De acuerdo con lo anterior, debemos acudir a la norma especial que regula los rendimientos derivados de las actuaciones de artistas y deportistas. En consecuencia, el artículo 19 del CDI EEUU dispone que:

«(...) las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, excepto si la cuantía de los ingresos obtenidos por dicho artista o deportista de la realización de esas actividades, incluidos los pagos por reembolso de gastos o los gastos soportados en su nombre, no excede de 10.000 dólares USA, o su equivalente en pesetas, respecto del período fiscal considerado.»

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.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante como artista o deportista estarán exentas de imposición en el otro Estado contratante si la visita a ese otro Estado se financia sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.»

Pues bien, partiendo de lo dispuesto en el CDI EEUU y de los comentarios al artículo 17 MCOCDE (que coincide con el artículo 19 del CDI EEUU), que son objeto de análisis en el apartado 4, la tributación de las rentas derivadas de la actuación de la banda en España sería:

1. Respecto de la **renta percibida en concepto de artist fee** por la banda de música, no habría ninguna duda de que **se somete a gravamen en España a través del IRNR**, pues deriva de la actuación personal de los artistas en nuestro territorio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1 CDI EEUU. Siendo en consecuencia aplicable la regulación interna del IRNR para gravar dichas rentas. Estas rentas satisfechas por el Promotor residente en España, deben ser objeto de retención por la entidad pagadora, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 31 LIRNR.

No obstante, **si la cuantía de estos ingresos obtenidos no supera los 10.000 dólares** o su equivalente en euros **sólo podrán someterse a tributación en el Estado de residencia de los artistas**. Y, además, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art. 19 del CDI EEUU, **si la actuación se ha financiado con fondos públicos del Estado de residencia de los artistas**, en nuestro caso **Estados Unidos**, las retribuciones que perciban los artistas se encontrarán **exentas de tributación en el Estado** en el que se realice la actuación, **España**.

2. Respecto de la **renta percibida por el Productor, production fee**, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 19, **permite que se sometan a gravamen en España las rentas derivadas de la actuación del artista que se paguen a personas diferentes de éste, cuando exista una vinculación** entre ambas sociedades. Ahora bien, para poder someter dichas rentas a gravamen, el artista o personas vinculadas al mismo participan directa o indirectamente en los beneficios de esa otra persona en cualquier forma, pues de lo contrario estas cantidades no deberían someterse a tributación en el Estado en el que se realicen las actuaciones, **España**.

Pues bien, **en relación con esta retribución por los servicios de producción, en la medida en que entre estos servicios se encuentra el soporte técnico y logístico** (cámaras, directores, iluminación, montaje, transporte), no pueden identificarse con la actuación personal de los artistas de la banda **y que USA no se encuentra participada directa o indirectamente por la banda de música**, estas rentas no pueden encuadrarse como rentas derivadas de la actuación personal de los artistas, sino **que éstos deben recibir el tratamiento propio de los beneficios empresariales**. Así, partiendo de la hipótesis de que USA no tiene un establecimiento permanente en España, **sus rendimientos empresariales obtenidos por los servicios prestados para la realización del concierto en España, sólo pueden someterse a gravamen en su estado de residencia, que es Estados Unidos**.

Por último, restaría analizar cómo se puede acreditar ante la Administración Española que, no existe vinculación entre la Productora y la banda de música, pues para no someter a gravamen en España la renta percibida por la Productora, el art. 19.2 de CDI EEUU indica, que deberá probarse que ni el artista ni la persona vinculada a ella, participa directa o indirectamente en la entidad Productora. Entre los medios de prueba, estaría como ya hemos dicho, la indicación expresa en el contrato firmado entre Promotora y Productora de que no existe ningún tipo de vinculación entre la Productora y los artistas. Aunque no nos extraña que la Agencia Tributaria pudiera exigir otros elementos probatorios como la composición del accionariado, el testimonio de determinados directivos o cualesquiera otros que considere en ese momento.

VII. BIBLIOGRAFÍA

— MARTÍN ABRIL CALVO, D., *Tributación de no residentes*, Centro de Estudios Financieros y Universidad a Distancia de Madrid, Madrid, febrero 2017.

— AAVV., *Comentarios al Modelo de Convenios OCDE*, 2014.

— ROMERO PLAZA, C., *Prueba y Tributos*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015.

— Consulta Vinculante Dirección General de Tributos número V5328-16, de 16 de diciembre.

— Consulta Vinculante Dirección General de Tributos número V2428-17, de 28 de septiembre.

— GOLPE SAAVEDRA, J. M. y HERNÁNDEZ BUSTOS, K., *La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados*, Wolters Kluwer España, 2019.