

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1994-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	03/07/2018
NORMATIVA	CDI Hispano-Belga, Art. 17. LIRPF. Ley 35/2006, Art. 27 RIRPF. RD 439/2007, Arts. 27, 75, 76, y 95.
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante trabaja como payaso (autónomo) con una compañía de circo belga, haciendo una gira por toda Europa y actuando tanto en España como en otros países. La compañía belga es una asociación exenta de IVA en Bélgica.
CUESTION-PLANTEADA	<ul style="list-style-type: none">- Si en las facturas que emita a la compañía belga debe repercutir IVA, con la retención correspondiente de IRPF.- Si dichas facturas constarían como operaciones intracomunitarias, y si así debe reflejarlo en sus liquidaciones trimestrales.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>En primer lugar, para resolver esta consulta, y aunque no se dice expresamente en el escrito de consulta, se va a partir de la premisa de que el consultante es residente fiscal en España.</p> <p>I) En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</p> <p>Al ser el consultante residente fiscal en España, tributará en este país por su renta mundial con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, salvo que alguna disposición declare exenta de tributación alguna de las rentas obtenidas por el contribuyente.</p> <p>De acuerdo con los datos aportados en el escrito de consulta, parece desprenderse que el consultante podría obtener rendimientos derivados de su trabajo como payaso (autónomo), tanto en España como en los distintos países en los que actúa, con motivo de la gira que está realizando con la compañía de circo belga con la que trabaja.</p> <p>Respecto a los rendimientos obtenidos por el consultante derivados de sus actuaciones en otros países, en el caso concreto de Bélgica, si el consultante obtuviese rentas por actuaciones realizadas en ese país, habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio entre España y Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1995, y del Acta que lo modifica, hecha en Madrid el 22 de junio de 2000 (BOE de 4 de julio de 2003).</p> <p>El artículo 17 relativo a “artistas y deportistas” del citado Convenio Hispano-Belga, establece lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none">“1. No obstante las disposiciones de 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 o televisión, o músico, o como deportista pueden someterse a imposición en ese otro Estado.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, tales rentas pueden someterse a imposición, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no son aplicables si las actividades realizadas en un Estado contratante se financian principalmente mediante fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En tal caso, las rentas derivadas de dichas actividades sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”

No se deduce del escrito de consulta que las actividades realizadas se vayan a financiar con fondos públicos, de ahí que los rendimientos percibidos por el consultante, residente en España, como consecuencia de las actividades realizadas en calidad de artista del espectáculo en Bélgica podrán tributar tanto en España como en Bélgica. En España, dichos rendimientos tributarán de acuerdo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF, correspondiéndole a España, en su caso, eliminar la doble imposición por ser el país de residencia del consultante, teniendo en cuenta para ello lo dispuesto en el artículo 23 del Convenio Hispano-Belga que establece cuáles son los métodos para eliminar la doble imposición, y el artículo 80 de la LIRPF que establece la deducción por doble imposición internacional.

Respecto a otros países, en los datos aportados en el escrito de consulta no se especifica cuáles son esos países, por lo habría que considerar en cada caso concreto, si resultase de aplicación algún Convenio para evitar la Doble Imposición y, en ese caso, tener en cuenta lo dispuesto en el mismo.

En todo caso, al no poderse determinar los distintos convenios aplicables en función del país donde se realicen las actuaciones del artista, se analizará la tributación en función del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (MCOCDE, en adelante), al ser éste el modelo que, en líneas generales, España sigue en la mayoría de los convenios que tiene suscritos.

En este sentido, el artículo 17 del MCOCDE, que se refiere a la tributación de los artistas y deportistas, establece:

“1. No obstante lo dispuesto en el artículo 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 el artículo 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, y en la medida en la que el convenio aplicable siga la línea del MCOCDE, las rentas que obtenga el consultante podrán tributar tanto en España como en el país en el que se realice la actuación, correspondiéndole a España, como país de residencia la eliminación de la doble imposición si ésta se produjera.

Por otro lado, en cuanto a la tributación en España de los rendimientos percibidos por el consultante derivados de sus actuaciones como payaso tanto en España como en otros países, con motivo de la gira que realiza con la compañía belga para la que trabaja, para resolver esta consulta y de acuerdo con los datos aportados en su escrito, se va a partir de la premisa de que dichos rendimientos constituyen rendimientos de actividades económicas de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 de la LIRPF.

Dicho precepto define los rendimientos íntegros de actividades económicas como “aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.”

Por otro lado, el artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, establece lo siguiente en cuanto a rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta:

“1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital mobiliario.
- c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:

Los rendimientos de actividades profesionales.

(...).”

Mientras que en su artículo 76 se establece quiénes están obligados a retener o ingresar a cuenta:

“1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

- a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.
- b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.
- c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.
- d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No se considerará que una persona o entidad satisface rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago.

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

(...)

2. En particular:

a) Están obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes cuando se satisfagan a éstos rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquéllas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o por el titular en el extranjero del establecimiento permanente radicado en territorio español.

(...).”.

En cuanto al importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas, el artículo 95 del RIRPF establece:

“1. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

El tipo de retención será del 7 por ciento en el caso de rendimientos satisfechos a:

- a) Recaudadores municipales.
- b) Mediadores de seguros que utilicen los servicios de auxiliares externos.
- c) Delegados comerciales de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado.

Estos porcentajes se dividirán por dos cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales:

a) En general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

(...).”.

En este caso en que el consultante ejerce la actividad de payaso, incluida en la sección tercera del Impuesto sobre Actividades Económicas “artistas de **circo**”, a efectos de lo dispuesto en dicho precepto, se considera que el consultante percibe rendimientos de actividad profesional, y por tanto, sobre los rendimientos íntegros que le son satisfechos se debe aplicar el tipo de retención que corresponda de acuerdo con lo señalado en el artículo 95 del RIRPF (15 por

ciento con carácter general), siempre que sean satisfechos por una persona o entidad obligada a retener, de acuerdo con el artículo 76 del RIRPF.

De acuerdo con los datos contenidos en el escrito de consulta, no se deduce que la compañía de **circo** belga tenga un establecimiento permanente en España, por lo que en base al artículo 76.1.d) de la LIRPF, dicha compañía estará obligada a practicar retención a cuenta del IRPF por los rendimientos satisfechos al consultante por sus actuaciones como payaso en territorio español. Consecuencia de lo anterior, sobre los rendimientos íntegros que le satisfaga, debe aplicar retención a cuenta del IRPF.

Finalmente, dicha compañía belga no practicará retención a cuenta del IRPF por los rendimientos que satisfaga al consultante que se deriven de sus actuaciones como payaso en otros países, sin perjuicio, como ya se ha explicado anteriormente, de la tributación que pueda corresponderle en el país en cuestión en que actúe, de acuerdo con lo establecido en el Convenio de doble imposición que sea de aplicación, y la legislación interna de dicho país.

II) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido

De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre):

“Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

Por otra parte, el artículo 5 del mismo texto legal establece que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).”.

El artículo 11 de la Ley del Impuesto define las prestaciones de servicios de manera residual como “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

(...).”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de las prestaciones de servicios consultadas, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

En relación con los servicios prestados por el consultante, será necesario determinar si deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del impuesto, atendiendo a las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992 y, concretamente, el artículo 69.uno.1º de la Ley del Impuesto, que establece la regla general de localización de las prestaciones de servicios:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.”.

Por otra parte, el artículo 70.Uno del mismo texto legal contiene determinadas reglas especiales referentes ninguna de las cuales se refieren a operaciones que se puedan identificar con las descritas en el escrito de consulta.

Según la escueta información aportada en el escrito de consulta, parece deducirse que los servicios prestados por el consultante tienen por destinatario a una compañía belga de **circo**, que parece tener la condición de empresario o profesional, actuando como tal y que se encuentra establecida en Bélgica, es decir, fuera del territorio de aplicación del impuesto y que no cuenta con un establecimiento permanente en dicho territorio. Por tanto, los servicios consultados estarán no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido español en aplicación del artículo 69.Uno.1º de la Ley del impuesto antes transcrito.

Por tanto, las operaciones consultadas facturadas por el consultante a la compañía belga, partiendo de las premisas anteriores, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, no debiendo repercutirse cuota alguna.

Por otra parte, el artículo 164, apartado uno, número 6º de la Ley 37/1992 establece que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los límites, requisitos y condiciones que se determinen reglamentariamente a:

“6º.- Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.”.

El artículo 71, apartados 4 y 7 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 28 de diciembre (BOE del 31), disponen que:

“4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Función Pública y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación trimestral.

Sin embargo, la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6, párrafo primero, de este Reglamento, deberán presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

(...)

7. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, se apruebe por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

(...”).

En este sentido, en relación con el modelo 303, de declaración-liquidación periódica, deberá atenderse a las instrucciones determinadas por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, (BOE de 30 de diciembre), por la que se aprueban, entre otros, el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada por la Orden EHA/1033/2011, de 18 de abril, (BOE de 27 de abril), también modificada por Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, (BOE de 29 de noviembre) y por Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre (BOE de 19 de diciembre).

Por su parte, la declaración-resumen anual (modelo 390) se regirá por lo dispuesto en la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, (BOE de 20 de noviembre) por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada a través de Orden EHA/3061/2010, de 22 de noviembre (BOE de 30 de noviembre, también a través de Orden HAP/2725/2012, de 19 de diciembre (BOE de 21 de diciembre), a través de la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, (BOE de 30 de noviembre), por la Orden HAP/2429/2015, de 10 de noviembre, (BOE de 18 de noviembre) y, últimamente, por la Orden HAP/1626/2016.

Por su parte, el contenido de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349 ha sido aprobado por la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, y se modifica la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, y otras normas tributarias (BOE del 29 de marzo).

Con independencia de lo anterior, debe recordarse que desde el 1 de julio de 2017 es de aplicación el Sistema de Suministro Inmediato de Información para la llevanza de los libros registros del Impuesto a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de conformidad con las modificaciones reglamentarias establecidas por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

En todo caso, en relación al detalle de cada una de las obligaciones formales que el consultante ha de cumplir, debe señalarse que, de conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), relativos a la información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro Directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del "régimen y la clasificación o calificación tributaria" que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes.

De acuerdo con el artículo 117 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de los órganos que desarrollan las funciones de gestión tributaria, el ejercicio de las actuaciones de información y asistencia tributaria y, en concreto, en cuanto a la forma en que debe darse cumplimiento a las obligaciones formales derivadas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>.

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.