

BUSCADOR**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0021-25
Órgano	SG de Fiscalidad Internacional
Fecha salida	09/01/2025
Normativa	<p>Convenio España - Austria, art. 18</p> <p>Convenio España - Países Bajos, art. 18</p> <p>TRLIRNR, Real Decreto legislativo 5/2004, artículo 13.1.b)</p>
Descripción de hechos	<p>La entidad consultante, residente en España, va a contratar a una orquesta residente en Países Bajos y otra residente en Austria, para realizar conciertos en España. Las orquestas están constituidas con alguna forma jurídica que pueda calificarse como entidad "sin ánimo de lucro". Dichas orquestas están sustancialmente financiadas con subvenciones de sus respectivos Estados.</p> <p>La retribución que perciban de la consultante española está destinada a sufragar los gastos de manutención, traslados y estancia de los músicos.</p> <p>Los músicos, que son becarios o alumnos en prácticas, no perciben retribución alguna por estas actuaciones.</p>
Cuestión planteada	Obligación de retener por parte de la sociedad española pagadora.
Contestación completa	<p>Se trata de determinar las obligaciones por los pagos hechos por la empresa española consultante a una orquesta austriaca y otra de los Países Bajos, por su actuación en España.</p> <p>En la medida en que nos encontramos con unos pagos realizados por una empresa española a una orquesta austriaca o bien a una orquesta de los Países Bajos, podrían resultar de aplicación los siguientes convenios:</p> <p>-Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971 ("Boletín Oficial del Estado" de 16 de octubre de 1972), en adelante el Convenio hispano holandés.</p> <p>-Convenio entre España y la República de Austria para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, de 20 de diciembre de 1966. ("Boletín Oficial del Estado" de 6 de enero de 1968.) y su Protocolo de modificación hecho en Viena el 24 de febrero de 1995, en adelante, el Convenio hispano austriaco.</p> <p>Este Convenio ha sido modificado por el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016, firmado por España el 7 de junio de 2017 (BOE de 22 de diciembre de 2021).</p> <p>El artículo 1 de los Convenio recoge su ámbito personal de aplicación:</p> <p>Países Bajos:</p> <p>"El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados."</p> <p>Austria:</p> <p>"El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes."</p>

Por su parte, la residencia se regula en el artículo 4.1 de cada Convenio en los siguientes términos:

Países Bajos:

“1. A los efectos del presente Convenio, la expresión “residente de un Estado” significa cualquier persona que, en virtud de la legislación, de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.”

Austria:

“1. 1. A los efectos del presente Convenio, se considera “residente de un Estado contratante” a toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.”

En la presente contestación se parte de la premisa de que las orquestas a la que se van a realizar los pagos por la consultante tienen la consideración de persona residente en los países correspondientes, a los efectos del Convenio, que, en consecuencia, resultan aplicables para determinar la potestad de gravamen sobre las rentas objeto de esta consulta, (siempre que dichas entidades acrediten en su momento su residencia fiscal mediante el correspondiente certificado emitido por las autoridades competentes de su país).

En concreto, en cuanto a la tributación de las remuneraciones obtenidas en España por la actuación de la orquesta, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 18 de los citados Convenios:

El artículo 18 del Convenio hispano austriaco dispone que:

“No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 16, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como por los **deportista**s, por sus actividades personales en este concepto, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde actúen.”

Por lo que respecta al Convenio hispano neerlandés, el artículo 18 señala que:

“No obstante las disposiciones de los artículos 15 y 16, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los **deportista**s, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado donde actúen.”

En el primer caso, en el convenio hispano austriaco, se atribuye la potestad de gravamen de manera exclusiva al Estado de la fuente, aquel en el que se actúe. En el caso del convenio hispano holandés, se regula una potestad de gravamen compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente.

El Modelo de Convenio de la OCDE, en adelante MCOCDE, en su actual versión, de 2017, recoge un apartado 2 del artículo 17, de artistas y **deportista**s, que regula expresamente el gravamen de las rentas derivadas de la actividad de artistas y **deportista**s cuando son percibidas a través de otras entidades. Como se observa, el artículo 18 del convenio hispano - austriaco y del convenio hispano - neerlandés no contienen un apartado 2, equivalente al 17.2 citado. Se trata de convenios de fecha anterior al MCOCDE de 1977, fecha en la que se aprueba un nuevo Modelo que ya incorpora esta cláusula relativa a las sociedades interpuestas. El artículo 18 de los convenios citados se limitan a señalar que la renta de los artistas tributa en el Estado contratante donde se realice la actuación.

En este caso los pagos se realizan a una sociedad (la orquesta), y no directamente a los músicos artistas. Se trata de determinar si en este caso resulta aplicable el artículo 18 de los respectivos Convenios.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la cuestión, por todas, la sentencia 5265/2008, de 11 de junio de 2008, cuando se trata de pagos realizados a una sociedad, y no directamente al artista, se deduce de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE), que el apartado 1 de ese artículo 17 (equivalente al 18 del Convenio aquí analizado) se aplica tanto a las rentas percibidas directamente como a las percibidas indirectamente, es decir, a través de entidades, siempre y cuando la legislación del Estado le permita hacer abstracción de las entidades y tratar las rentas como si fueran percibidas por el individuo.

Este criterio ha sido confirmado por las STS 2254/2011, de 13 de abril, 3172/2012, de 28 de marzo y 933/2013, de 28 de febrero.

En definitiva, el apartado único del artículo 18 permite al Estado en el que se desarrolla la actividad gravar los rendimientos obtenidos por el artista o **deportista**, directa o indirectamente, como consecuencia de la realización de un determinado evento o espectáculo en su territorio.

La sentencia, después de citar varios párrafos de los Comentarios al artículo 17 MCOCDE, señala que:

“El mandato de este Comentario es claro: en el caso de que un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por dos Estados no contenga el párrafo 2º o cláusula antes citada, como es el

caso del suscrito entre España y Holanda, los Estados integrantes de la OCDE entienden que si su legislación interna se lo permite, el Estado donde se produzca la actuación puede aplicar directamente lo dispuesto en el num. 1 del art. 17, es decir, someter a gravamen esas rentas.

Quizás pueda apreciarse desde algún sector doctrinal que el razonamiento que nos lleva al acuerdo final va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda ya que no estamos ante una aplicación del texto suscrito si no ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes --España--de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio Hispano-holandés. 17, sin perjuicio de que se haga preciso revisar el Convenio de constante referencia, una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio Marco de OCDE de 1992 para evitar la evasión fiscal, en concreto del art. 17, permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio.

Tanto en el supuesto de que los artistas hubieran actuado en España por cuenta propia como de forma dependiente de una sociedad, el art. 18 del Convenio Hispano-Holandés permite que el Estado de la fuente en el que se obtienen rendimientos por razón de un espectáculo --en este caso musical--, pueda gravarlos, aún cuando se atribuyan a una entidad distinta del propio artista, con independencia de que exista o no el segundo párrafo del art. 17 del Modelo de Convenio de 1992, siempre que la legislación interna de dicho Estado prevea--desconociendo a efectos fiscales tales entidades interpuestas-- dicho gravamen.”

Por tanto, en este caso, las rentas percibidas directamente por las orquestas, son rentas que estarían comprendidas en el artículo 18 de los citados convenios, y podrían quedar sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en España.

Una vez analizada la posibilidad de que España pueda someter a gravamen la renta objeto de consulta, la consultante, como pagadora de las rentas, estará obligada a practicar retención o ingreso a cuenta en los términos del artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo de 2004), en adelante TRLIRNR, el cual dispone, a los efectos que interesan, que:

“1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.

[...]

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. (...).”

En este sentido, el artículo 12.1 del TRLIRNR establece que:

“1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.”

El artículo 13.1.b).3º, en concreto, incluye entre las rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

“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:

[...]

3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y **deportista**s, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o **deportista**.

[...]”.

En cuanto a la base imponible a efectos de retenciones, el artículo 24, apartado 1, del TRLIRNR dispone que:

“Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.”

Por último, en cuanto al tipo aplicable, el artículo 25, apartado 1, del TRLIRNR recoge, a los efectos oportunos, que:

“1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.”

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.