

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0170-08
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	31/01/2008
NORMATIVA	Ley 37/1992, art. 70.1.3º TRLIRNR, R. D. Leg. 5/2004, arts. 13.1, 23.1 y 31 TRLIS RDLeg 4/2004 arts. 7, 10-3, 16, 19 y 22
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una sociedad limitada residente en España que tiene previsto dedicarse a la organización y producción de conciertos de música clásica, producciones de discos, grabaciones, etc.</p> <p>Para la ejecución de estos eventos la consultante va a contratar personas físicas o jurídicas que no tienen residencia en España. Con estas entidades la consultante pactará un precio por la prestación de servicios a realizar consistentes en la producción de los ensayos y la ejecución del/los conciertos en España.</p> <p>Además, una entidad con residencia en Bélgica va a encargar a la consultante la organización en Bélgica de un concierto de música clásica en el que cantará una solista residente en Suiza.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Tratamiento fiscal de los servicios de producción de los ensayos fuera del territorio español, y ejecución de conciertos en España y fuera de España, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y del Impuesto sobre Sociedades.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>A) Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>1.- El artículo 70.uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), establece lo siguiente:</p> <p>“Artículo 70. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.</p> <p>“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:</p> <p>(...)</p> <p>3º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio:</p> <p>a) Los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios de los anteriores.</p> <p>(...)”.</p> <p>De acuerdo con la información disponible, la entidad consultante es destinataria de dos tipos de servicios. Por una parte, del correspondiente a la producción de ensayos previos a la realización de conciertos de música clásica. Por otra parte, es destinataria del servicio consistente en la propia ejecución del concierto de música.</p> <p>Ambos tipos de servicios son precisamente los regulados por el artículo 70.uno.3º de la Ley 37/1992, por lo que estarán sujetos al Impuesto cuando se presten o realicen materialmente en el territorio de aplicación del mismo.</p> <p>En consecuencia, cuando los ensayos se lleven a cabo fuera de la península e Islas Baleares (territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con el artículo 3 de la Ley 37/1992), no se encontrarán sujetos al Impuesto.</p> <p>Por la misma razón, la realización de conciertos de música clásica fuera del territorio de aplicación del Impuesto no se encontrará sujeta al mismo.</p> <p>Si los ensayos o el concierto se realizaran materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto de otro Estado miembro, deberán tributar en tal Estado conforme a la legislación del</p>

Impuesto que resulte de la transposición en el mismo de lo dispuesto por el artículo 52.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

B) Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En los antecedentes recogidos en el escrito de consulta presentado se indica que la entidad consultante es residente en España, dedicándose a la **organización** y producción de conciertos de música clásica, producciones de discos, etc., para lo que contratará con empresas no residentes tanto la producción de los ensayos como la del propio concierto. Asimismo se indica que la producción de los ensayos normalmente se va a realizar en el lugar de residencia de las empresas con las que se contrata dicho servicio, es decir, fuera del territorio español.

En relación con este asunto hay que señalar que el artículo 13 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, BOE del 12 de marzo de 2004, dispone lo siguiente:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

1.º ...

2.º Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

3.º 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.”

Si de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del artículo 13.1 del TRLIRNR se puede entender que las entidades no residentes que prestan el servicio a la consultante cuentan con un establecimiento permanente en España, dichas entidades tendrán la consideración de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR). Esto supondrá que dichas entidades estarán obligadas, respecto de las rentas derivadas de las actividades o explotaciones económicas realizadas mediante dicho establecimiento permanente (con independencia de que la actividad o servicio se preste en territorio español o fuera del mismo), a liquidar e ingresar el citado impuesto ante la Hacienda española conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del mismo, estando sometidos, asimismo, al régimen de retenciones del Impuesto sobre Sociedades, tal como se señala expresamente en el artículo 23.1 del TRLIRNR.

Si por el contrario, las entidades no residentes que prestan el servicio a la consultante no cuentan con un establecimiento permanente en España desde el que se preste el servicio, pero dicho servicio se puede encuadrar dentro alguno de los supuestos recogidos en la letra b) apartados 2º y 3º del artículo 13.1 del TRLIRNR, estas entidades también tendrán el carácter de contribuyentes por el IRNR y en consecuencia, estarán obligadas a liquidar e ingresar el citado impuesto en España conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del mismo. Por lo que se refiere a la entidad consultante pagadora de los servicios recibidos, esta deberá practicar las oportunas retenciones o ingresos a cuenta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR.

En todo caso hay que remarcar que dado que en el escrito de consulta no se especifican cuales son los países donde tienen su residencia las entidades prestadoras de los servicios, la presente contestación se ha elaborado teniendo en cuenta, exclusivamente, lo dispuesto en la normativa interna española del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Por lo tanto, en el supuesto de que, en el caso concreto, resultase de aplicación algún Convenio para Evitar la Doble Imposición, habrá que tener en cuenta lo dispuesto en el mismo.

En el escrito de consulta también se hace referencia a un supuesto en el que la entidad consultante va a prestar, a una entidad residente en Bélgica, un servicio consistente en la **organización** de un concierto en Bélgica, planteándose la cuestión de en qué país deberá ser gravada dicha prestación de servicios.

En relación con esto hay que indicar, en primer lugar, que la prestación de servicios a realizar por la entidad consultante quedará fuera del ámbito de aplicación del artículo 17 del 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, tal como se puede deducir de lo dispuesto en el comentario 7 al artículo 17 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que establece lo siguiente:

“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.”

Por lo tanto, la remuneración percibida por la entidad consultante como consecuencia del servicio de producción estará, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.1 del Convenio Hispano-Belga, sujeta exclusivamente a tributación en España por el Impuesto sobre Sociedades, salvo que dicha entidad cuente con un establecimiento permanente en Bélgica desde el que se haya prestado el servicio, en cuyo caso este país podrá también someterlo a gravamen.

B) Impuesto sobre Sociedades.

El Impuesto sobre Sociedades se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

Las sociedades o entidades residentes en territorio español son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que son gravadas por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se haya producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, de acuerdo con el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

De los datos de la consulta se deduce que la consultante va a contratar unos servicios personales para la producción de ensayos fuera del territorio español y de conciertos en España y fuera de España.

El apartado 3 del artículo 10 del TRLIS dispone que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

De acuerdo con la normativa contable, la cuenta de pérdidas y ganancias comprende, con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencias, el resultado del mismo, distinguiéndose los resultados ordinarios propios de la explotación de los que no lo sean o de los que se originen en circunstancias de carácter extraordinario.

Por lo tanto, los gastos de producción de ensayos y los correspondientes a los honorarios por la ejecución de los conciertos que produzca serán deducibles en cuanto se devenguen y se contabilicen de acuerdo lo dispuesto en el artículo 19 del TRLIS. No obstante, caso de que disponga de un establecimiento permanente en el extranjero, al mismo se imputarán los citados gastos que correspondan, al efecto, en su caso, de aplicar el régimen de exención establecido en el artículo 22 del TRLIS.

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.