

«*Tratamiento fiscal del artista*»

El ámbito en el que desarrolla su actividad un artista, desde el punto de vista fiscal, es muy complejo y heterogéneo. Esta complejidad se debe, principalmente, a cuestiones de territorio, a los diferentes tipos de agentes que participan en el trabajo de un artista y a las particularidades propias del artista. La intención del presente escrito es, no tanto explicar con detalle su actividad porque tendríamos que profundizar en exceso, pero sí dar una luz que facilite un poco más el conocimiento del contenido fiscal que puede afectar a un artista, residente o no en España, los regímenes de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, las diferentes cuestiones que se plantean en cuanto al grupo que acompaña al artista, entre otros temas.

Artista baten jarduera esparrua, zergen ikuspegitik, oso konplexua eta heterogeneoa da. Konplexutasun horren oinarrian, nagusiki, lurralde kontuak, artista baten lanean parte hartzen duten eragile mota ezberdinak eta artistaren beraren berezitasunak daude. Idazlan honen helburua ez da, bereziki, artistaren jarduera zehaztasunez azaltzea, gehiegi sakondu beharko genukeelako, baizik eta zenbait gairen gainean argi izpi batzuk jartzea. Gai horien artean, Espainian edo kanpoan egoitza duen artista batengan eragina duten zerga kontuak ezagutaraztea, ekonomia jardueren errendimendu garbia zehazteko erregimenak azaltzea eta artista laguntzen duen taldeari buruz planteatzen diren kontuak argitzea aipatuko dira.

The area in which an artist develops his or her activity, from the fiscal point of view, is very complex and heterogeneous. This complexity is due, mainly, to territory problems, to the different types of agents that participate in the work of an artist and to the particularities of the artist him or herself. This article is not really intended to explain in detail their activity as that would force us to go into excessive depth into the matter. The intention is rather to shed light in order somewhat to facilitate the knowledge of the fiscal content that can affect such artists, whether they reside in Spain or not. The idea is also to explain the rates with which to determine the net yield of their economic activities, the diverse problems that are outlined with respect to the group that accompanies the artist, among other topics.

ÍNDICE

1. ¿Cuándo se considera que una persona física o jurídica es residente español?
 2. ¿Cuándo se considera que una persona física o jurídica no es residente español?
 3. ¿Cuándo un sujeto es artista o no?
 4. El artista
 5. Regímenes de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas
 6. Problemática del grupo que acompaña al artista en las actuaciones
 7. ¿Cómo debe actuar el artista frente a colaboradores No Residentes?
 8. Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viajes (sólo asalariados)
- Referencias

Clasificación JEL: H24, K34

1. ¿CUÁNDO SE CONSIDERA QUE UNA PERSONA FÍSICA O JURÍDICA ES RESIDENTE ESPAÑOL?

En el caso de «personas físicas», es residente aquel que, o bien permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, o bien, radique en España el núcleo principal de intereses vitales (la base de sus actividades o intereses económicos, núcleo familiar, etc.)¹. Por tanto, la legislación española contempla la posibilidad de que aun residiendo en otro país más de 183 días, se le considere residente español. La documentación que acredita la residencia española es, para españoles el número de identificación fiscal (N.I.F.) atribuido por la Administración Española, y, para extranjeros, la Tarjeta de Residencia en Vigor.

Por otra parte, en el caso de «sociedades y demás personas jurídicas», se considerarán residentes en España aquellas que, o bien se hubieran constituido conforme a las leyes españolas, o bien tengan su domicilio en territorio español, o bien tengan su sede de dirección efectiva en territorio español².

En cuanto a la imposición, están sujetos al Impuesto sobre la renta o sociedades (según el caso) y a su sistema de retenciones.

2. ¿CUÁNDO SE CONSIDERA QUE UNA PERSONA FÍSICA O JURÍDICA NO ES RESIDENTE ESPAÑOL?

Conforme a lo señalado en el punto anterior, consideramos que no es residente aquel que no cumpla la condición de

¹ Ver artículos 8 y 9 de la Ley 40/98 de IRPF.

² Ver artículo 8.3 de la Ley 43/95 de Impuesto sobre Sociedades.

residente. Parece obvia esta definición, pero la dificultad que existe a veces en delimitar la residencia o no en España, hace que en ciertas ocasiones exista conflicto entre el sujeto pasivo de los impuestos y la Administración sobre la interpretación y correcta aplicación de la ley.

En cuanto a la imposición, están sujetos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En cuanto al No Residente, es muy importante determinar el país de residencia, por si fuera de aplicación un convenio suscrito para evitar la doble imposición. Para ello, debe solicitar certificado a la Autoridad Fiscal del País de que se trate y con expresa indicación de que se tiene derecho a la aplicación del Convenio (certificado con validez de un año). Pero, si se desea aplicar una norma española más beneficiosa para los residentes de otro país, únicamente es necesario un certificado de residencia expedido por ese país sin indicación expresa del derecho o no a gozar de la aplicación del posible Convenio que pudiera existir.

2. ¿CUÁNDO UN SUJETO ES ARTISTA O NO?

Dado que en las giras intervienen múltiples sujetos, es necesario diferenciar artistas de otros profesionales ya que los primeros tienen (o pueden tener) unas rentas diferentes y las normas fiscales suelen contener reglas especiales de tributación para ellos.

El artículo 17 del modelo de Convenio de la OCDE no define qué debemos en-

tender por artista. Tampoco lo hace nuestra legislación interna. De los comentarios del artículo citado así como de los comentarios doctrinales respecto de la antigua licencia fiscal, hoy sustituida por el IAE, resultan ser artistas *aquellos profesionales del espectáculo que ejecuten o pretendan ejecutar sus actuaciones en público, tanto en directo como en medios de comunicación*. Por no desarrollar su actividad en público, se excluyen de tal calificación a escritores, pintores o escultores. Junto a músicos o actores se incluyen en el ámbito del artículo a otros ejecutantes de espectáculos públicos como toreros, levantadores de piedras, jugadores de bridge, artistas de variedades o de espectáculos de circo.

Quedan así excluidas las actividades que tienen por objeto la creación de obras, tales como las ya citadas de pintores, escritores y escultores y compositores. También las actividades asociadas a la producción que fueran distintas de las realizadas por actores o músicos, como técnicos, ingenieros, cámaras o directores. También quedaría fuera de la aplicación del artículo 17 el personal de apoyo de los artistas (empresarios de espectáculos tales como productores o realizadores de películas, coreógrafos) por no tener la condición estricta de artista según los estudios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

Una vez que ya hemos dejado claro los conceptos de residencia y artista, debemos comprender que el artista se enfrenta, no solo con su propia casuística sino también con las particularidades del entorno que le rodea.

3. EL ARTISTA

La actividad realizada por el artista es una actividad profesional de carácter artístico (actividades incluidas en la Sección Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Para cualquier residente español, conforme a la Ley de IRPF, las rentas que puede obtener se componen de los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley³.

Consideración especial para *autores*:

Son *rendimientos del trabajo* si se ceden los derechos a la explotación de las obras y dichos rendimientos no derivan del ejercicio de una actividad económica, es decir, no ordenan medios de producción⁴.

Cuando es explotada directamente por el autor, se consideran *rendimientos empresariales* cuando los autores editan directamente sus obras, y *rendimientos profesionales* cuando los autores ceden la explotación a un tercero⁵.

Cuando el beneficiario o preceptor de los derechos de autor sea un tercero distinto del autor, constituyen para el preceptor *rendimientos del capital mobiliario*⁶.

Si se produce una transmisión de los derechos de propiedad intelectual, es decir, cuando nos encontramos ante una venta de los mismos, se generará una ganancia de patrimonio⁷.

El artículo 12 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición prevé en su apartado primero que los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo.

En el apartado 2 de este artículo se define el concepto de canon incluyendo en dicho término las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión del derecho de uso de un derecho de autor sobre una obra artística.

Por otra parte, la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del IVA, sujeta en el artículo 11.2.4 bajo el concepto de prestaciones de servicios, las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual e industrial.

Aunque, el artículo 20.1.26 de la LIVA contempla la exención de los servicios profesionales, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales,

³ Ver artículo 6.2 de la Ley 40/98 de IRPF.

⁴ Ver artículo 16.2.d. de la Ley 40/98 de IRPF.

⁵ Ver artículos 25 y ss. de la Ley 40/98 de IRPF.

⁶ Ver artículo 23.4.a de la Ley 40/98 de IRPF.

⁷ Ver artículo 31.1a de la Ley 40/98 de IRPF.

traductores y adaptadores. (La exención se aplica a los autores, no incluyendo a los cesionarios).

En relación al lugar de realización del hecho imponible de estas prestaciones de servicios, la ley del IVA contempla en su artículo 70.1.5.ª) una regla especial para determinar cuándo quedan sometidas al IVA. Se entienden realizados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios que se indican a continuación cuando el destinatario sea un empresario o profesional 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: las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial.

Visto lo cual, vamos a considerar que el artista se encuentra en activo y que ejerce su actividad por cuenta propia (rendimientos de actividades profesionales), con el fin de ahondar en su problemática.

4. REGÍMENES DE DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Existen dos regímenes o modalidades de determinación del rendimiento neto de actividades empresariales o profesionales: estimación directa (normal y simplificada) y estimación objetiva⁸. De ellos,

solo es aplicable al artista el de estimación directa.

La modalidad de *estimación directa* es aplicable a empresarios y profesionales en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades supere 601.012,10 euros.
- Que hayan renunciado a la Estimación Directa Simplificada.

Su rendimiento neto se determina de la siguiente forma⁹:

$$\begin{array}{r} \text{Ingresos íntegros} \\ (-) \text{ Gastos deducibles} \\ \hline (=) \text{ Rendimiento neto} \\ (-) \text{ Reducción de rendimientos con pe-} \\ \text{ríodo de generación superior a dos} \\ \text{años y de los obtenidos de forma} \\ \text{notoriamente irregular (40\%)} \\ \hline (=) \text{ Rendimiento neto reducido.} \end{array}$$

En cuanto a sus obligaciones registrales, su Contabilidad debe ajustarse al código de comercio (Suponemos que el artista realiza actividades empresariales y profesionales conjuntamente).

Por otro lado, la modalidad simplificada es aplicable a empresarios y profesionales en los que su actividad no sea susceptible de acogerse a la Estimación Objetiva, ni hayan renunciado o estén excluidos de la Estimación Objetiva. Siempre que, además, el importe neto de la cifra de negocios de todas sus actividades no supere la cantidad de 601.012,19 euros anuales.

⁸ Ver artículos 28 y 29 de la Ley 40/98 de IRPF.

⁹ Ver artículos 28 y 30 de la Ley 40/98 de IRPF.

Su rendimiento neto se determina de la siguiente forma¹⁰:

Ingresos íntegros

(-) Gastos deducibles (excepto provisiones y amortizaciones)

(-) Amortizaciones s/ tabla simplificada

(=) Diferencia

(-) 5% de la diferencia.

(-) Reducción de rendimientos con período de generación superior a dos años y de los obtenidos de forma notoriamente irregular (40%)

(=) Rendimiento neto reducido

En cuanto a sus obligaciones registrales, son obligatorios los libros registros de ventas e ingresos, de compras y gastos y de bienes de inversión.

También puede darse que el artista cree una sociedad, a la que cede sus derechos y explote sus actividades. Este artista, por ejercer la actividad, lo hará por cuenta propia (facturando a su sociedad) o como asalariado, siendo la más frecuente la primera opción. Hay que tener presente que lo que facture el artista debe ajustarse a precio de mercado.

Con la aprobación y posterior publicación en el B.O.E. de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, se modifican entre otras la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, centrándose en la supresión del régimen especial de transparencia

fiscal. Con ello, las rentas obtenidas por la sociedad ya no pueden ser imputables al artista. Esta modificación ha sido muy esperada y gratamente recibida puesto que no es entendible la discriminación fiscal que sufrían profesionales, artistas y deportistas frente a resto de empresarios.

Una vez que ya hemos visto cómo tributa el artista de forma general, veamos su tratamiento en el caso particular de sus actuaciones.

¿Cómo debe tratarse al artista en sus actuaciones desde el punto de vista fiscal?

Su actividad está sujeta a IVA y a IRPF.

Dicho esto, es importante delimitar dónde se efectúa su actuación (dentro y fuera de España) y si la contratación es a él como persona física o una sociedad suya.

Si actúa como *persona física, en España*, en cuanto a IRPF, la retención establecida es del 15% sobre los ingresos íntegros. No obstante, el tipo de retención será del 8% en el período impositivo de inicio de sus actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido ninguna actividad profesional en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades. Para ello debe dirigir una comunicación, por escrito y debidamente firmada, de tal circunstancia al pagador que deberá conservar el documento¹¹.

En cuanto a IVA, están sujetas las rentas del personal artístico, debiendo

¹⁰ Ver artículos 29 y 30 de la Ley 40/98 de IRPF.

¹¹ Ver artículo 88 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

repercutir el impuesto en factura. El tipo aplicable es el tipo reducido del 7%¹².

Si actúa como *persona física, en el extranjero*, se entiende que el trabajo es no realizado en España, por lo que no debe practicarse retención en IRPF, ni debe repercutir IVA en la factura emitida¹³. Esta falta de repercusión no obliga al artista a utilizar la regla de prorata para deducirse el IVA soportado¹⁴.

Si actúa como *persona jurídica, en España*, no está sujeto a retención de IRPF.

En cuanto a IVA, están sujetas las rentas del personal artístico, debiendo repercutir el impuesto en factura, aplicando el tipo reducido del 7%¹⁵.

Si actúa como *persona jurídica, en el extranjero*, se entiende que el trabajo es no realizado en España, por lo que no debe practicarse retención en IRPF, ni debe repercutir IVA en la factura emitida¹⁶. Esta falta de repercusión no obliga al artista a utilizar la regla de prorata para deducirse el IVA soportado¹⁷.

Nota: los posibles pagos que retribuyan de manera expresa la cesión del derecho a la imagen del artista estarán sujetos a retención a cuenta del IRPF al tipo del 15%¹⁸, mientras que en el caso de sociedades, el tipo de retención es del 20%¹⁹.

Es frecuente encontrar entre las rentas del contribuyente, ya sea como persona física o jurídica, rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero. Por ello, la legislación española contempla la deducción por doble imposición internacional con el fin de paliar, en lo posible, la presión fiscal a la que se ve sometido el español que trabaja en el extranjero.

En tal caso, en el caso de *personas físicas*, se deducirá, con el fin de evitar la doble imposición, la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal como consecuencia de la obtención de dichos rendimientos o ganancias patrimoniales, o el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero.

(El tipo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total (minorada, en su caso, en la deducción por doble imposición de dividendos y en las compensaciones por alquiler y vivienda habitual) entre la base liquidable)²⁰.

En el caso de *persona jurídica*, con el mismo fin de evitar la doble imposición²¹, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes: o bien, el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto. No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación

¹² Ver artículo 91.2.4 de la Ley del IVA.

¹³ Ver artículo 70.1.3.a. de la Ley del IVA.

¹⁴ Ver artículo 94.1.2. de la Ley del IVA.

¹⁵ Ver artículo 91.2.4 de la Ley del IVA.

¹⁶ Ver artículo 70.1.3.a. de la Ley del IVA.

¹⁷ Ver artículo 94.1.2. de la Ley del IVA.

¹⁸ Ver artículo 94.1 del Reglamento de IRPF.

¹⁹ Ver artículo 56.1.d y 62.1. del Reglamento del impuesto sobre Sociedades.

²⁰ Ver artículo 67 de la Ley de IRPF.

²¹ Ver artículo 29 de la Ley de Sociedades.

o cualquier otro beneficio fiscal. Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo. O bien, el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Cuando el sujeto pasivo haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de los mismos.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrá deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

En la práctica, lo más frecuente es que lo efectivamente pagado en el extranjero sea superior a lo que puede deducirse por doble imposición internacional. Esto es así porque en la mayor parte de países en los que actúan los artistas, los tipos de retención son superiores al español (sobre todo, en los países sudamericanos). Por tanto, el artista debe incluir este componente a la hora de hacer un presupuesto de ingresos y gastos, ya que de lo contrario puede encontrarse con alguna sorpresa (por supuesto, no

grata) al calcular el beneficio por país y encontrarse con que ha perdido dinero.

Ya que hemos dilucidado la problemática y casuística del artista, ¿qué ocurre con el entorno y grupo de gente que le apoya y acompaña en su trabajo?

5. PROBLEMÁTICA DEL GRUPO QUE ACOMPAÑA AL ARTISTA EN LAS ACTUACIONES

Como hemos indicado anteriormente, es importante saber si son residentes o no. Asimismo, las personas que acompañan al artista, pueden ser asalariados, autónomos y sociedades. Y las funciones que desempeñen pueden ser como personal técnico u otros artistas.

En el caso de que sea personas físicas *asalariadas*, *residentes* españoles y su función sea la de *personal técnico*, habrá que hacerles contrato de trabajo y tendrá nómina. La retención debe hacerse según las reglas y tablas incluidas en los art. 75 y siguientes del Reglamento del IRPF. Las retenciones se calculan partiendo de las retribuciones (dinerarias y en especie) que percibirá el empleado durante el año según las estipulaciones contractuales y las circunstancias previsibles.

Debe solicitarse al empleado la comunicación de su situación familiar al inicio del contrato, o del ejercicio en su caso, para el cálculo del tipo de retención a aplicar. Este documento debe conservarse durante el plazo de prescripción²².

²² Ver artículo 82 del Reglamento de IRPF.

(Reglas especiales para empleados con jornales diarios y existencia de tipo mínimo de retención para contratos de duración inferior al año (2%) y para relaciones laborales especiales de naturaleza dependiente (18%).

Existe la posibilidad y obligación de que ante cambios en las circunstancias se deba cambiar el tipo de retención y regularizarse retenciones practicadas²³: la continuación de un empleado tras acabar un contrato de duración inferior al año, la variación de retribuciones por ascenso, promoción, descenso, modificación del convenio o, en general, variación de las retribuciones y gastos deducibles calculados, los aumentos de descendientes, aparición de hipotética minusvalía o, en general, variación de datos personales sobre los inicialmente tomados para calcular la retención, la obligación de pagar pensión alimenticia a favor de hijos o que el cónyuge encuentre empleo que suponga variación de su situación económica.

Las prestaciones satisfechas en especie deben también computarse como retribución. Deben valorarse a precio de mercado salvo que sean aplicables ciertas reglas especiales (vivienda, préstamos, automóviles, ...).

Por el contrario, son rentas exentas de tributación satisfechas al empleado el seguro de accidentes laborales, la responsabilidad civil del empleado, la cobertura médica²⁴. (limitado su importe según Reglamento IRPF), los gastos de comida en

días laborales en los que no se devenguen dietas (usualmente *tickets-restaurant*)²⁵.

En el caso de que sean *autónomos, residentes* españoles y cuya función sea la de *personal técnico*, sus retribuciones están sujetas a retención (15% o 8%, según el caso), y siempre, independientemente de dónde se preste el servicio (en España o en el extranjero)²⁶. En cuanto a IVA, están sujetas tanto si el servicio se presta en España como en el extranjero, debiendo repercutir el impuesto en factura, al tipo general del 16% o del tipo reducido del 7%, cuando facture directamente al organizador del concierto²⁷.

En el caso de que sean *sociedades, residentes* españoles y cuya función sea la de *personal técnico*, no existe retención a cuenta del impuesto sobre sociedades. En cuanto a IVA, están sujetas tanto si el servicio se presta en España como en el extranjero, debiendo repercutir el impuesto en factura, al tipo general del 16% y al tipo reducido del 7% cuando facture directamente al organizador del concierto.

En el caso de que sean *personas físicas asalariadas*, residentes *españoles* y su función sea la de *artista*, el tratamiento es similar al del personal técnico asalariado, salvo que ese artista hubiese cedido previamente el derecho a la explotación de su imagen a la entidad organizadora de la gira o a otra entidad o persona vinculada o la cantidad percibida como salario no sea

²³ Ver artículo 81 del Reglamento de IRPF.

²⁴ Ver la limitación impuesta por Reglamento de IRPF.

²⁵ Ver la limitación impuesta por Reglamento de IRPF.

²⁶ Ver artículo 88 del Reglamento de IRPF.

²⁷ Ver artículo 91.2.4. de la Ley del IVA.

inferior al 85% de la contraprestación total por los servicios e imagen del artista; en cuyo caso, debe imputarse al artista la cantidad pagada en concepto de derechos de imagen y practicar ingreso a cuenta.

En el caso de que sean *autónomos*, residentes *españoles* y cuya función sea la de *artista*, si sus servicios son prestado en España, sus retribuciones están sujetas a retención (15% o 8%, según el caso)²⁸, y en cuanto a IVA, están sujetas debiendo repercutir el impuesto en factura, al tipo general del 16% o del tipo reducido del 7%, cuando facture directamente al organizador del espectáculo²⁹; pero si sus servicios son prestados en el extranjero, la operación se entiende no realizada en España, por lo que no debe practicarse retención ni debe repercutir IVA en la factura emitida³⁰.

En el caso de que sean *sociedades*, residentes *españoles* y cuya función sea la de *artista*, y los servicios sean prestados en España, no existe retención a cuenta del impuesto sobre sociedades. En cuanto a IVA, están sujetas tanto si el servicio se presta en España como en el extranjero, debiendo repercutir el impuesto en factura, al tipo general del 16% y al tipo reducido del 7% cuando facture directamente al organizador del concierto³¹. Si los servicios son prestados en el extranjero, la operación se entiende no realizada en España, por lo que no debe practicarse retención; y, no debe

repercutir IVA en la factura emitida³². Esta falta de repercusión no obliga al que contrata a utilizar la regla de prorrata para deducirse el IVA soportado³³.

6. ¿CÓMO DEBE ACTUAR EL ARTISTA FRENTE A COLABORADORES NO RESIDENTES?

Es importante tener en cuenta que ante la participación de personal o colaboradores no residentes, el artista principal puede ser declarado responsable de las obligaciones fiscales del artista o profesional no residente por la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Por ello, el cumplimiento de la normativa resulta ser especialmente delicado.

Lo normal, y es de lo que nos vamos a ocupar, es la participación de no residentes que carecen en España de base fija de negocios, es decir, sin establecimiento permanente.

Si son personas que acreditan residencia en un país con el que España tiene suscrito Convenio para evitar la doble imposición, tal y como hemos indicado anteriormente, debe solicitar certificado a la Autoridad Fiscal del País de que se trate y con expresa indicación de que se tiene derecho a la aplicación del Convenio (certificado con validez de un año). Pero, si se desea aplicar una norma española más beneficiosa para los residentes de otro país, únicamente es necesario un

²⁸ Ver artículo 88 del Reglamento de IRPF.

²⁹ Ver artículo 91.2.4. de la Ley del IVA.

³⁰ Ver artículo 70.1.3. a. de la Ley del IVA

³¹ Ver artículo 91.2.4. de la Ley del IVA.

³² Ver artículo 70.1.3.a. de la Ley del IVA.

³³ Ver artículo 94.1.2. de la Ley del IVA.

certificado de residencia expedido por ese país sin indicación expresa del derecho o no a gozar de la aplicación del posible Convenio que pudiera existir.

En el caso de técnicos con los que existe relación laboral (asalariados), es aplicable el artículo 15 del modelo de Convenio, según el cual establece la tributación el estado de residencia del empleado salvo que las rentas sean satisfechas por una empresa residente en España. Por tanto, están sujetos a tributación en España, por pagarles directamente un empresa española.

En el caso de técnicos autónomos es aplicable el artículo 14 del modelo de Convenio, según el cual, la renta obtenida por el no residente se gravará en el país de residencia y no en España.

En cuanto a los artistas no residentes, es aplicable el artículo 17 del modelo de Convenio, según el cual España grava las rentas obtenidas en nuestro país por los artistas no residentes.

Puede darse un caso especial, que es tratado de forma diferente a si fuera residente español, y es aquel caso en el que el artista al que se contrate haya creado una *sociedad interpuesta* a la que se paga.

Algunos convenios establecen cláusulas para tratar esas rentas como si no existiera la sociedad. No obstante, la Administración Española viene manteniendo que incluso en los Convenios que no contienen esta cláusula de garantía se gravan las rentas artísticas obtenidas por sociedades por aplicación directa de la LIRNR, al establecer esta norma el gravamen en España de las rentas de artistas

obtenidas «directa o indirectamente» en España. Dicho esto, y aplicando el mencionado artículo 17 del modelo de Convenio, solo debe efectuarse retención en actuaciones dentro de España. En actuaciones en el extranjero, no debe efectuarse retención. Es necesario tener en cuenta que el Estado donde se realice materialmente la actuación artística normalmente exigirá un impuesto por ella, incluso aunque se pague a través de persona interpuesta (el artista principal).

Por último, en el caso de no residentes de países sin convenio, se aplica la LIRNR y así se gravan las rentas obtenidas en España computando el íntegro satisfecho al artista o profesional. El tipo impositivo es del 25% sobre esa cantidad y el pago debe hacerse cuando la renta sea exigible o con ocasión del pago si este fuera anterior.

7. CONSIDERACIÓN FISCAL DE LAS DIETAS Y ASIGNACIONES PARA GASTOS DE VIAJES (SÓLO ASALARIADOS)

Se consideran parte de los rendimientos íntegros del trabajo, las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan³⁴.

Las condiciones para su exención son, en el caso de *gastos de manutención y estancia*:

³⁴ Ver artículos 16.1.d) de la Ley de IRPF y 8 del Reglamento de IRPF.

- Es necesario que se trate de desplazamientos fuera del centro de trabajo, y además, distinto al de residencia del empleado.
- En cuanto a estancia, están exentos los gastos que se justifiquen.
- En cuanto a manutención, están exentos los gastos justificados, o aquellos que, sin justificar no rebasen los límites establecidos:
 - Pernoctando en municipio distinto:
 - En España: 59,29 euros/día.
 - En extranjero: 91,35 euros/día.
 - Pernoctando en municipio distinto:
 - En España: 26,14 euros/día.
 - En extranjero: 48,08 euros/día.

Y, en el caso de *gastos de desplazamiento*, las condiciones para su exención son:

- Es necesario que se trate de desplazamientos fuera del centro de trabajo.
- Si se viaja en transporte público, la exención se limita al importe del gasto.
- En caso de viajar en vehículo propio, 0,17 euros por Kilómetro recorrido, más peajes y aparcamientos que se justifiquen.

Formalmente, la empresa debe contar con justificante de los gastos incurridos en caso de transportes públicos, peajes y aparcamientos.

Respecto a recorridos en vehículos del trabajador, se exige prueba de la realidad del desplazamiento. Como no existe un documento o medio de prueba establecido, normalmente se hace mediante hojas de ruta o dieta en las que el empleado indica el lugar de destino, kilómetros

recorridos, motivo del viaje, etc. Estas hojas se suelen confeccionar mensualmente y deben ser conservadas para posibles comprobaciones fiscales.

Los pagos de manutención, suelen justificarse con hojas de desplazamiento en la que se indican la fecha del desplazamiento, lugar y motivos del mismo, importe de los gastos, etc. Puede ser la misma hoja que la de kilometraje y debe conservarse en los mismos términos indicados.

En caso de rebasar los límites anteriores, la empresa debe retener a cuenta del impuesto y reflejar en nómina el exceso sobre esta cantidad. Esta renta es también computable para el cálculo de la base de cotización a la Seguridad Social.

Es importante destacar que en cuanto a los gastos de desplazamiento, manutención y estancia satisfechos a autónomos o a sociedades, su régimen no es en modo alguno asimilable al de los trabajadores. Los gastos incurridos por el colaborador autónomos o la sociedad y satisfechos por la empresa, suponen mayor contraprestación a pagar y, por tanto, a retener y soportar IVA.

Por otra parte, no existe para no residentes un régimen de dietas exentas como el de empleados residentes. La postura de la Administración pasa por considerar tales gastos como renta del no residente. Ello podrá suponer la consiguiente responsabilidad de la empresa contratante por no haber practicado la oportuna retención.

No obstante, la práctica habitual es satisfacer tales gastos por empleados no residentes sin computárselos como renta,

deduciendo su importe el pagador en su Impuesto sobre la Renta o Sociedades como si de dietas de residentes se tratara. La Inspección no ha sido especialmente virulenta contra estas actuaciones salvo las posibles dietas de artistas principales.

Por tanto, no cabe otra solución que su cómputo como renta con la consiguiente retención o, al no resultar dieta exenta, asumir la contingencia por la falta de retención a cuenta del IRNR. Aconsejo la primera opción.

TEXTOS LEGALES CONSULTADOS

Ley 40/98 de IRPF.

Ley 43/95 de Impuesto sobre Sociedades

Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ley 37/1992 del IVA.

Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 41/98 de Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Ley 46/2002, de 18 de diciembre de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.