



Roj: **SAN 3644/2022 - ECLI:ES:AN:2022:3644**

Id Cendoj: **28079230022022100518**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/06/2022**

Nº de Recurso: **1104/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001104/2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06521/2017

Demandante: LIVE NATION ESPAÑA, S.L.U.

Procurador: ARGIMIRO VAZQUEZ GUILLEN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a treinta de junio de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número **1104/2017**, se tramita a instancia de la entidad Live Nation España, S.L.U., representada por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén y asistida por el Letrado D. Luis Viñuales Sebastián, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de septiembre de 2017 (R.G.: 969/2014 y 6716/2014), relativa al Impuesto sobre la Renta de No Residentes de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 y cuantía de 504.223,07 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO. - Con fecha 20 de noviembre de 2017 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de septiembre de 2017 (R.G.: 969/2014 y 6716/2014).

SEGUNDO. - Tras varios trámites se formalizó demanda el 18 de julio de 2018.

TERCERO.- Por Providencia de 29 de octubre de 2018 se acordó la suspensión del proceso hasta que finalizaran los procedimientos amistosos en curso entre la Administración tributaria española y la Administración tributaria de los Estados Unidos de América.

CUARTO.- La parte actora, mediante escrito presentado el 29 de octubre de 2020 y como consecuencia del correspondiente procedimiento amistoso, desistió parcialmente del presente recurso contencioso-administrativo en la parte de la liquidación referida al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sobre las rentas obtenidas por CIRCQUE DU SOLEIL AMERICA INC., desistimiento que fue acordado por la Sala mediante Auto de 27 de noviembre de 2020. En esta última resolución se acordó también el mantenimiento de la suspensión respecto de la parte del recurso a la que no alcanzaba el desistimiento de la actora.

QUINTO.- La parte actora, mediante escrito presentado el 21 de diciembre de 2021 y como consecuencia de los correspondientes procedimientos amistosos, desistió parcialmente del presente recurso contencioso-administrativo en la parte de la liquidación referida al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sobre las rentas obtenidas por LIVE NATION UTOURS (USA), INC., LIVE NATIONS MTOURS (USA), INC., y LIVE NATION TOURING (USA), INC., desistimiento que fue acordado por la Sala mediante Auto de 24 de febrero de 2022. En esta última resolución se acordó el alzamiento de la suspensión acordada y la continuación de la tramitación respecto de la parte del recurso a la que no alcanzaba el desistimiento de la actora.

SEXTO.- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 25 de abril de 2022.

SÉPTIMO.- Tras verificar las partes el trámite de conclusiones, se procedió a señalar para deliberación, votación y fallo el día 22 de junio de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló con el resultado que seguidamente se expresará.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafañez Gallego, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

PRIMERO. - El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de septiembre de 2017 (R.G.: 969/2014 y 6716/2014).

La resolución impugnada desestima las reclamaciones interpuestas, primero, contra la desestimación presunta y, luego, contra la resolución expresa de la dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de 21 de enero de 2014, que desestimaba a su vez el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación dictado el 27 de mayo de 2013 en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes de los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Interesa destacar, no obstante y según lo señalado en los antecedentes de hecho de esta resolución, que como consecuencia de los procedimientos amistosos desarrollados entre la Administración tributaria española y la Administración tributaria de los Estados Unidos de América y los desistimientos parciales interesados por la sociedad recurrente y acordados por la Sala, el objeto del presente recurso ha quedado limitado a la parte de la liquidación no afectada por dichas circunstancias. Su detalle se encuentra pormenorizado en el escrito de alegaciones presentado por la recurrente el 14 de febrero de 2022 y a él nos remitimos.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso, según resulta de los escritos de las partes, son las siguientes:

- (i) Vinculación de la Administración tributaria a la doctrina de la Dirección General de Tributos.
- (ii) Tributación de las rentas que remuneran los costes de producción de conciertos en España.
- (iii) Realidad de los costes de producción.
- (iv) Inexistencia de finalidad elusiva al resultar acreditados los costes de producción.
- (v) Incoherencia del acuerdo de liquidación al aceptar que la renta obtenida por NV Stageco Belgium está exenta de tributación por el mismo fundamento jurídico que el contribuyente reclama para las demás rentas de producción.



(vi) Indevida valoración de la prueba acreditativa de la no participación de los artistas en las rentas correspondientes a servicios de producción, en los términos que requiere el art. 19.2 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de Febrero de 1990. ("Boletín Oficial del Estado" de 22 de diciembre de 1990), en adelante, CDI España-Estados Unidos.

Antecedentes de interés

SEGUNDO.- Para la decisión del presente recurso resulta de interés dejar constancia de los siguientes antecedentes:

1. Previa instrucción del correspondiente procedimiento, en fecha 20 de marzo de 2013 se formalizó por la Inspección con relación a la entidad Live Nation España, S.L.U., por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, Acta A02 n.º 72225956, de la que resultaba una deuda tributaria propuesta de 3.943.304,23 €, de los que 3.429.740,58 € se correspondían con la cuota y 513.563,65 € con los intereses de demora.

2. El 27 de mayo de 2013 fue dictado acuerdo por el Inspector Jefe, en el que, estimándose la alegación de la actora respecto de uno de los proveedores, se dictó liquidación de la que resultaba una deuda tributaria de 3.890,608,66 €, de los que 3.362.883,43 € se correspondían con la cuota y 527,725,23 € con los intereses de demora.

3. En el acuerdo de liquidación se razonaba que, de acuerdo a la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se consideran rentas obtenidas en territorio español las procedentes de actividades económicas realizadas sin mediación de establecimiento. permanente cuando derivaran, 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 percibieran por persona o entidad distinta del artista o deportista.

4. Tras advertir que el contribuyente, en la organización de eventos musicales y artísticos, diferenciaba entre retribuciones satisfechas por servicios artísticos y servicios técnicos (no sometiendo a retención éstas últimas), en el acuerdo de liquidación se señalaba que, a la vista de la normativa de aplicación, ambos tipos de renta estaban sujetos a retención, toda vez que las rentas satisfechas por el contribuyente sobre las que no practicó retención correspondían a servicios que constituían un elemento intrínseco de la actuación artística, siendo indispensables para la realización del concierto, por lo que debían considerarse rentas relativas a una actividad relacionada con la actuación personal del artista y precisando que mediante éstas se estaba retribuyendo en conjunto la actuación realizada en España por dichos artistas, para cuya realización había sido necesario que una serie de entidades organizaran un conjunto de medios de producción.

5. Se argumentaba además que tales rentas únicamente estarían exentas de retención si los correspondientes Convenios de doble imposición así lo previeran. Sin embargo, considerando el contenido de los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España con Bélgica, Gran Bretaña e Irlanda y con Estados Unidos así como la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012 (ROJ: STS 8946/2012) sobre la interpretación del artículo 17 del Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España e Irlanda, se confirmaban las conclusiones del actuario (excepto en lo que alcanza a las rentas satisfechas a la sociedad NV Stageco Belgium), no pudiendo estarse a las pruebas aportadas por la actora acerca de la no participación de los artistas como socios de tales sociedades al haber sido emitidas por parte interesada.

6. Se confirmaba también la no concurrencia de indicios de la comisión de infracción tributaria.

7. Dicho acuerdo consta notificado en fecha 29 de mayo de 2013.

8. Contra el acuerdo anterior, el contribuyente interpuso recurso de reposición.

9. Contra la desestimación presunta de dicho recurso, primero, y contra la desestimación expresa, después, se interpusieron por el contribuyente reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fueron desestimadas por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

Sobre la vinculación de la Administración tributaria a la doctrina de la Dirección General de Tributos

TERCERO.- La sociedad recurrente, en síntesis, viene a sostener que la resolución impugnada y las liquidaciones de las que deriva han aplicado un criterio frontalmente contrario a la doctrina vinculante de la Dirección General de Tributos, según la cual resulta improcedente la sujeción a tributación de las rentas correspondientes a los servicios de producción de conciertos (sonido, luces, montaje, imagen, técnicos, entre



otros), que deben calificarse por tanto como renta empresarial no sujeta a imposición en España en aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición aplicables.

La Dirección General de Tributos, añade la recurrente, ha considerado a tal efecto los comentarios al Modelo Convenio OCDE.

Por otra parte, señala la demanda no se ha cuestionado que las rentas objeto de la liquidación tributaria que se impugna corresponden a la remuneración de los servicios de producción referidos, por lo que debe considerarse un extremo incontrovertido.

Las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos aludidas en el fundamento jurídico primero de la demanda (consulta vinculante V1678-14, de 1 de julio, y consulta vinculante V2428-17, de 28 de septiembre) confirman plenamente el criterio aplicado por el contribuyente, en el sentido de que los servicios de producción de actuaciones artísticas tienen naturaleza de rentas empresariales y no de rentas artísticas a efectos de los Convenios de Doble Imposición con Estados Unidos y Reino Unido, no sujetas, por tanto a tributación en España. Y exigiéndose al efecto únicamente la prueba de que la naturaleza de los servicios remunerados es efectivamente la de servicios de producción, no siendo necesario acreditar además que el artista no ha participado en los beneficios de la entidad perceptora de las rentas. En tanto que si se trata de renta destinada a remunerar los servicios personales del artista, sí está sujeta a tributación en España, aunque se perciba a través de una sociedad, salvo que se acredite que aquél no participa en los beneficios de esta última. Excepción que no resulta aplicable en el caso del Reino Unido dado que el art. 17.2 del Instrumento de Ratificación del Convenio para evitar la Doble Imposición aplicable no la contempla.

La recurrente señala también que las diferencias entre los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos entre España y Reino Unido, por una parte, y Estados Unidos, por otra, no son relevantes en orden a la calificación de las rentas de producción como rentas empresariales y no artísticas y, por ende, no sujetas a tributación.

En cuanto a la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012 (ROJ: STS 8946/2012) se afirma en la demanda que no constituye jurisprudencia, al tratarse de un único pronunciamiento aislado, y aborda además un supuesto diferente al de autos.

La Administración demandada, por su parte, defiende la plena legalidad de la resolución impugnada y del acuerdo de liquidación de que trae causa en la medida en que aplican el criterio interpretativo de la normativa legal y convencional de aplicación fijado en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012 (ROJ: STS 8946/2012), en virtud del cual, a la luz de la cláusula anti-elusión contenida a estos efectos en los Convenios para evitar la Doble Imposición aplicables, todos los rendimientos procedentes de la actuación artística están sujetos a retención, siendo indiferente que sean rendimientos directos de la actuación del artista o sean rendimientos indirectos (derivados de la producción del espectáculo) y, en consecuencia, no atribuidos al propio artista sino a otra persona.

El criterio del Tribunal Supremo, añade la contestación a la demanda, tiene prevalencia sobre lo señalado en las dos consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos invocadas de contrario que, en casos similares a este, vienen a afirmar que los servicios de producción no remuneran la actividad personal del artista, son una actividad empresarial del propio productor y las rentas correspondientes no están sujetas a tributación en España.

Tal y como resulta de lo expuesto, el núcleo de la presente controversia radica *prima facie* en determinar si, para dilucidar la cuestión litigiosa, debe atribuirse preferencia absoluta al criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo en un único pronunciamiento (recaído antes de la reforma operada en el recurso de casación por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en adelante, Ley Orgánica 7/2015) o si esa preferencia debe modularse en un caso como el presente, en el que no cabe reconocer la existencia de jurisprudencia en sentido propio y en el que se invocan diversas contestaciones a consultas tributarias escritas de la Dirección General de Tributos de las que resulta un criterio distinto y favorable al contribuyente, conforme a lo dispuesto en el art. 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Ese es el núcleo del debate que se plantea con ocasión del presente motivo impugnatorio.

Si bien el mismo puede complementarse en su caracterización añadiendo por el momento, por una parte, que la diferencia en la interpretación de la normativa legal y convencional de aplicación radica en esencia en que, según la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012 (ROJ: STS 8946/2012, FJ 5.3):

"las cantidades satisfechas a REMOND LIMITED y a BREWELL LIMITED retribuyen, según las facturas, los servicios de producción de los Conciertos de Madrid y Barcelona, incluyendo sonido, luz, escenario, láser y video,



y los servicios de organización y consultoría para los dos conciertos referidos, respectivamente. Por lo tanto, se trata de rentas derivadas de las actuaciones en España del Grupo "U2" que el Convenio permite que sean sometidas a tributación en el territorio en el que se realizó la actividad artística".

En cambio, para la Dirección General de Tributos, la interpretación de la normativa legal y convencional conduce a un resultado distinto. Así, por ejemplo, en la contestación a la consulta vinculante V2428-17, de 28 de septiembre, se razona así:

"De los datos aportados por el consultante se desprende que la prestación de servicios contratada es la de producción del evento en España, sin relación con las actividades personales de los artistas del espectáculo. Se describen de manera muy detallada los conceptos en los que se desglosan los gastos de producción, de carácter claramente técnico en la mayoría de los casos, que difícilmente pueden identificarse con la actuación personal de los artistas de la banda, como pueden ser el montaje del escenario, el transporte, servicios administrativos, etc.

Además, varias de las actividades descritas pueden identificarse literalmente con las citadas en los párrafos de los Comentarios antes citados (productores, cámaras, directores, coreógrafos, ...).

En estas circunstancias, las rentas referidas a la producción del espectáculo pagadas al consultante, de acuerdo con lo dispuesto en Convenio hispano estadounidense y la interpretación de los Comentarios del MOCDE, no están amparadas por el artículo 19 del Convenio, sino por el artículo 7 del Convenio, quedando exentas en España".

Aunque los Convenios para evitar la Doble Imposición aplicados en uno y otro supuesto son distintos, se trata de una diferencia que no resulta relevante toda vez que la normativa controvertida es sustancialmente coincidente.

Lo mismo cabe decir de otras posibles diferencias fácticas que quepa advertir entre los distintos supuestos considerados. No son relevantes en la medida en que el sustrato de hecho del debate que se estima pertinente es idéntico - prestación de servicios de producción para la celebración de conciertos- y en que también lo es la cuestión a dilucidar -si las rentas generadas por dicha actividad deben considerarse "sometidas a tributación en el territorio en el que se realizó la actividad artística", como declaró el Tribunal Supremo en la sentencia de 7 de diciembre de 2012 (ROJ: STS 8946/2012, FJ 5.3) o, por el contrario, debe considerarse que "quedan exentas en España", como resulta de las contestaciones a las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos.

Expuesto lo anterior ha de traerse a colación el art. 89.1 de la LGT y la jurisprudencia que lo ha interpretado.

Dispone el art. 89.1 de la LGT:

"1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta".

En tal sentido resulta procedente la cita de la sentencia del Tribunal Supremo, interpretando el alcance de dicha norma, se sintetiza en la sentencia de 10 de mayo de 2021 (ROJ: STS 1811/2021, FJ 2.5) del siguiente modo:

"Si bien es cierto que las contestaciones a las consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales de Justicia (STS de 1 de julio de 2000), no lo es menos que debe prevalecer al caso la reiterada doctrina del Tribunal Supremo sobre los actos propios de reconocimiento de derechos o situaciones favorables por la DGT, basados también en el principio de confianza legítima:

"...Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos" (de todas las muy numerosas sentencias de esta Sala sobre el concepto de ajuar doméstico, dictadas en 2019 y 20209)".



También se pronuncia así la *sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2021 (ROJ: STS 1814/2021 , FJ 4.7)* en los siguientes términos:

"Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos" (de todas las muy numerosas sentencias de esta Sala sobre el concepto de ajuar doméstico, dictadas en 2019 y 2020".

En similar sentido se expresa la *sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2020 (ORJ: STS 3398/2020, FJ 3.9)*, afirmando:

"Cabe añadir a lo anterior la sorpresa que nos causa que el TEAR de Madrid y la Administración autonómica no hayan tomado en consideración el criterio fijado por el Director General de Tributos en su respuesta a la consulta vinculante V4053-15, de 16 de diciembre de 2015, cuyo criterio resulta incontestable, después de un impecable razonamiento, aplicable a este caso, sobre los modos originarios de adquirir la propiedad y los derivativos, a partir de la exégesis del artículo 609 C.C .:

"CONCLUSIONES:

Primera: La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por faltar uno de los elementos objetivos del presupuesto de hecho del hecho imponible, cual es la transmisión (no se produce la tradición a la que se refiere el Código Civil en su artículo 609).

Segunda: La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme tampoco está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar el elemento objetivo del presupuesto de hecho del hecho imponible (escritura, acta o testimonio notarial), al haberse declarado en sentencia judicial".

Es cierto que, como reiteradamente hemos señalado, tales actos administrativos, comprensivos de una declaración técnica de juicio u opinión jurídica, no son en sentido propio y riguroso fuentes del derecho (art. 1.1. C.C .) y, por tanto, no nos vinculan. Ello no significa que, en la medida en que efectúen declaraciones que favorezcan a los contribuyentes, la posición que razonadamente exponen no pueda ser invocada, en virtud de principios como el de buena fe, el de los actos propios y, como principio metajurídico positivizado en la actualidad, el de buena administración".

En consecuencia, como viene a sostener la parte recurrente, los criterios expresados por la Dirección General de Tributos, favorables al contribuyente, obligan en principio a la Administración tributaria en virtud de principios como el de buena fe, el de los actos propios y el de buena administración.

Decimos en principio porque, en relación con la controversia que aquí nos ocupa, esa vinculación debe modularse cuando existe jurisprudencia sobre la materia.

Al margen de otros hipotéticos casos que puedan darse, el que nos debe ocupar atiende al supuesto en el que, no existiendo jurisprudencia, se pronuncie el citado órgano directivo en torno a la cuestión litigiosa y lo haga en favor del contribuyente.

Conviene aclarar previamente que se estima que no existe jurisprudencia en la medida en que sobre la cuestión litigiosa se invoca por la Administración tributaria un único pronunciamiento del Tribunal Supremo recaído además, como se indicó, antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2015.

A estos efectos, entre otras, resulta de interés la cita de la *sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2014 (ROJ: STS 4474/2014, FJ 8)*, en la que se recuerda el tradicional criterio interpretativo sobre el concepto de jurisprudencia contenido en el art. 16 del Código Civil:

"A la vista de lo señalado debemos comenzar por señalar que si el motivo pretende ampararse en la infracción de la jurisprudencia, constituye un presupuesto de la misma que ha de tratarse de una jurisprudencia reiterada (artículo 1.6º del Código Civil), lo cual requiere que se trate de dos o más sentencias y que el tema constituya la auténtica razón de la decisión en la sentencia de contraste".

Por tanto, aun asumiendo que estamos ante una cuestión ciertamente dudosa, en un supuesto en el que no hay jurisprudencia formada sobre la cuestión debatida y que el criterio interpretativo del Tribunal Supremo expresado en un único pronunciamiento no ha sido aún consolidado en tal forma, entendemos que debe aplicarse la jurisprudencia a que se ha hecho mención con anterioridad, esta sí existente como



tal y consolidada a lo largo del tiempo, sobre la interpretación del art. 89.1 de la LGT en los supuestos de contestaciones de la Dirección General de Tributos que resulten favorables al contribuyente y la vinculación de la Administración a las mismas.

A pesar de la notable y especial *auctoritas* que debe predicarse de todas las decisiones del Tribunal Supremo, en lo que aquí interesa, el art. 89.1 de la LGT parece modular únicamente la fuerza vinculante de las contestaciones a las consultas tributarias escritas para la Administración en los supuestos en los que se modifique la legislación o la jurisprudencia existente.

En supuestos como el presente, en que todavía no existe jurisprudencia en sentido propio, entendemos que debe regir en toda su extensión la vinculación de la Administración a las contestaciones a las consultas tributarias escritas, que se deriva de la norma legal citada y de su interpretación jurisprudencial, y ello en atención a los principios a que alude el Tribunal Supremo en los pronunciamientos antes citados: "*principios como el de buena fe, el de los actos propios y, como principio metajurídico positivizado en la actualidad, el de buena administración*".

El motivo se estima en este punto.

Presupuesto lo anterior, la siguiente cuestión a dilucidar es el resultado práctico al que conduce en el presente caso la vinculación a las consultas V1678-14, de 1 de julio, y consulta vinculante V2428-17, de 28 de septiembre.

Para ello debe tenerse en cuenta que estas consultas abordan casos en los que resulta de aplicación el Convenio Doble Imposición España-Estados Unidos.

Esta misma situación concurre, respecto del contenido del acuerdo de liquidación al que no han alcanzado los desistimientos parciales acordados en el presente recurso, en relación a los servicios de producción asociados a la celebración de los conciertos de Sting y U2.

La interpretación de la normativa legal y convencional de aplicación que resulta de las citadas contestaciones, en lo que aquí interesa y sin perjuicio de remitirnos a su contenido íntegro, se puede sintetizar en los siguientes principios, que se pasan a exponer siguiendo por ejemplo lo declarado en la contestación a consulta vinculante V2428-17, de 28 de septiembre:

(i) "*las rentas referidas a la producción del espectáculo pagadas al consultante, de acuerdo con lo dispuesto en Convenio hispano estadounidense y la interpretación de los Comentarios del MOCDE, no están amparadas por el artículo 19 del Convenio, sino por el artículo 7 del Convenio, quedando exentas en España*";

(ii) "*incluso si las rentas pagadas al consultante, entidad diferente del propio artista, se correspondieran con pagos por las actividades de éste, no se podrían someter a gravamen en España, de acuerdo con el último inciso del apartado 2 del artículo 19 del Convenio con EEUU, siempre 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"*";

(iii) "*la expresión recogida en el Convenio respecto a que "resulte probado" que no existe participación de los artistas, así como la prueba de cualquier otra cuestión de hecho, se considera que son cuestiones de hecho que deberán ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, ante el organismo de la Administración competente para ello*";

(iv) "*si se observa que no existe proporcionalidad entre el importe de las rentas satisfechas como remuneración a esta actividad de producción y las rentas satisfechas a los propios artistas, en relación con la totalidad de las rentas generadas por la actuación, se podría considerar que, al menos, parte de esas rentas corresponden a la actuación del artista, y así deberían calificarse a efectos de proceder a gravarlas en España*"; y

(v) "*la determinación de la proporción que se considera adecuada en cada caso concreto es una cuestión de hecho cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*".

La proyección de estos principios a las concretas circunstancias del caso conducen a la Sala alcanzar las siguientes conclusiones:

En primer lugar, se considera que las rentas satisfechas se corresponden en línea de principio, y sin perjuicio de lo que luego se dirá a propósito de la proporcionalidad, con los servicios de producción de actuaciones artísticas y, en tal medida, quedan exentas en España por su calificación como rentas empresariales al amparo de lo dispuesto en el art. 7 del Convenio Doble Imposición España-Estados Unidos.



La Sala alcanza tal conclusión atendiendo fundamentalmente a que tal correspondencia no ha sido especialmente controvertida en el presente asunto.

La razón de considerar que las rentas correspondientes a servicios técnicos o de producción deben someterse a tributación en España estriba, por el contrario, en entender que también en este caso estamos en presencia de rentas que retribuyen indirectamente y en su conjunto la actuación del artista, siguiendo el criterio interpretativo fijado en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012 (ROJ: STS 8946/2012, FJ 5.3).

En todo caso, como se afirma en la demanda, consta en las actuaciones un exhaustivo soporte documental que resulta demostrativo de la realidad de los pagos por costes de producción realizados por la entidad recurrente (pp. 17 y siguientes de la demanda) y este resultado probatorio no ha sido desvirtuado por una actividad o valoración probatoria de signo contrario, sin perjuicio de lo que luego se dirá a propósito de la proporcionalidad.

Con esta única salvedad, la realidad de las rentas satisfechas por servicios de producción para la realización de los conciertos debe ser admitida y, por ende, en principio procede acoger la demanda en este punto.

En segundo lugar, también *a priori* y sin perjuicio de lo que luego se dirá, se ha acreditado por la recurrente que las rentas por servicios de producción han retribuido los mismos y no, de modo directo o indirecto, la actividad del artista.

En tal sentido, no se comparte la Sala la valoración probatoria que la Administración tributaria ha realizado a propósito de las declaraciones y los certificados aportados por la recurrente para acreditar que los artistas no han participado, directa o indirectamente, en las rentas abonadas por servicios de producción.

Aunque en relación con los artistas que aquí nos ocupan se trate de fuentes documentales que tienen su origen en las propias compañías a las que se abonaron dichas rentas y aunque algunas de estas empresas formaran parte del grupo multinacional al que pertenece la sociedad recurrente (en este sentido, p. 4 del acuerdo de liquidación), consideramos que resultan demostrativas de un esfuerzo probatorio serio y razonablemente exigible en estos casos y que resulta acorde a los principios de facilidad y disponibilidad probatoria.

Por otra parte, según lo que obra en las actuaciones (particularmente, pp. 74 y 78 de la documentación aportada en la Diligencia n.º 15 de 18 de febrero de 2013), el contenido de tales declaraciones y documentos satisface de un modo razonable el estándar de prueba que cabe exigir en relación a la previsión del último inciso del apartado 2 del artículo 19 del Convenio Doble Imposición España-Estados Unidos.

Nuevamente, todo lo dicho se entiende sin perjuicio de lo que a continuación se expresará a propósito de la proporcionalidad.

En tercer lugar, la cuantificación de la relación entre el porcentaje de rentas abonadas a los artistas, por una parte, y las rentas abonadas por los servicios de producción asociados a las actividad de aquellos, por otra, que se ha acreditado en las actuaciones por la Administración demuestra que no en todos los casos existe la debida proporcionalidad entre unas y otras, que es lo que sucede precisamente en los supuestos que ahora nos ocupan.

En tal sentido, ciñéndonos a los datos que se ofrecen en el acuerdo de liquidación (p. 23) y que no han sido desvirtuados en los presentes autos, la proporción adecuada se fija en un 47,99% de media entre las rentas artísticas abonadas (sobre las que se practicó retención) y las rentas correspondientes a los servicios de producción (sobre las que no se practicó retención).

Sin embargo, en el caso de Sting solo se practicó retención en un 0,45% de lo que el acuerdo de liquidación denomina "*base retenida*" en tanto que, en el caso de U2 en el ejercicio 2010, la retención alcanzó solo el 24,10% de dicha base.

Dado que en ambos casos se estima que la proporcionalidad no está salvaguardada y que ello, en palabras de la Dirección General de Tributos, avala que se considere que "*parte de esas rentas corresponden a la actuación del artista, y así deberían calificarse a efectos de proceder a gravarlas en España*", hemos de declarar esta última consecuencia en relación con las rentas correspondientes a los servicios de producción que excedan de esa regla de proporcionalidad del 47,99% entre rentas artísticas y rentas por servicios de producción, que es la que se estima adecuada en el presente caso según lo acreditado por la Administración tributaria en las actuaciones.

En otras palabras, por aplicación de este criterio, un 47,54% (en el caso de Sting) y un 23,89% (en el caso de U2 en el ejercicio 2010) de las rentas abonadas por la recurrente sobre las que no se practicó retención han de estimarse que correspondían a la actuación del artista y que, por ende, si estaban sujetas a dicha retención, siendo en esta parte conforme a Derecho la resolución impugnada y el acuerdo de liquidación de que trae causa.



Conclusión que no ha sido desvirtuada por la recurrente mediante prueba en contrario, prueba que resulta especialmente exigible en supuestos como los examinados en los que el desajuste apreciado respecto de la proporción media resulta especialmente notable.

En los restantes casos contemplados en el acuerdo de liquidación a los que no ha alcanzado el desistimiento parcial, el Convenio para evitar la Doble Imposición aplicable es el Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, de fecha 21 de octubre de 1975, (BOE de 18 de noviembre de 1976), en adelante, Convenio Doble Imposición España-Reino Unido.

La principal diferencia que se advierte en dicho instrumento convencional en relación al Convenio Doble Imposición España-Estados Unidos es que en aquel no se contempla la excepción prevista en el apartado segundo del art. 19 de este último, según la cual: *"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"*.

Pues bien, aun con esta salvedad, entendemos que la situación en uno y otro caso sigue siendo sustancialmente la misma y que, por ello, las conclusiones antes apuntadas deben alcanzarse también en este segundo ámbito.

Por otra parte, también en este caso resulta aplicable la modulación en atención al principio de proporcionalidad pues incluso la Dirección General de Tributos, de la que derivan en definitiva los criterios interpretativos favorables al contribuyente que se están reconociendo en esta sentencia como vinculantes para la Administración tributaria ex art. 89.1 de la LGT, así ha venido a declararlo ante disposiciones convencionales de contenido sustancialmente similar al que se recoge en el art. 16 del Convenio Doble Imposición España-Reino Unido (por ejemplo, consulta vinculante V-2965/21, de 22 de noviembre).

En consecuencia, por razones similares a las expresadas anteriormente, se considera por la Sala que las rentas satisfechas se corresponden en línea de principio, y sin perjuicio de lo que luego se dirá a propósito de la proporcionalidad, con los servicios de producción de actuaciones artísticas y, en tal medida, quedan exentas en España por su calificación como rentas empresariales al amparo de lo dispuesto en el art. 7 del Convenio Doble Imposición España-Reino Unido.

Y esa primera declaración se modula, en atención a la quiebra de la regla de proporcionalidad que se ha estimado de procedente aplicación en el presente caso, en relación a la actividad desarrollada por la artista Pura en el ejercicio 2010, siendo la desviación de un 6,07% y entendiendo que en ese mismo porcentaje las rentas abonadas sobre las que no se practicó retención se correspondían con la actuación del artista y que, por ende, si debían estar sujetas a dicha retención, siendo en esta parte conforme a Derecho la resolución impugnada y el acuerdo de liquidación de que trae causa.

Sin que las restantes cuestiones planteadas en los escritos de las partes avalen una solución distinta a la aquí expuesta y razonada. No resulta necesario pronunciarnos sobre ellas en esa justa medida, sin perjuicio de lo que a continuación se expresará.

Por último, en cuanto a la cuestión del crédito fiscal a que se refiere la demanda en su fundamento jurídico octavo, por retención excesiva en vulneración del derecho de la Unión, simplemente diremos que la postura de la recurrente en relación a esta cuestión se basa en una interpretación de la normativa nacional y comunitaria de aplicación que resulta contraria a la posición del Tribunal Supremo sobre la materia (por ejemplo, sentencia de 9 de febrero de 2016, ROJ: STS 411/2016, FJ 7).

Decisión del recurso contencioso-administrativo

CUARTO. - En atención a lo expuesto, se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Live Nation España, S.L.U. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de septiembre de 2017 (R.G.: 969/2014 y 6716/2014).

En consecuencia, procede anular la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, en los términos expresados en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

Costas



QUINTO. - Sin costas, al tratarse de una estimación parcial, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad (art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa).

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Live Nation España, S.L.U. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de septiembre de 2017 (R.G.: 969/2014 y 6716/2014) y, en consecuencia:

PRIMERO. - Anulamos la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, en los términos expresados en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

SEGUNDO. - En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

TERCERO. - Sin costas, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.