

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091345

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de octubre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 4192/2020

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Artistas y deportistas.

Aplicación prioritaria de la norma específica. La controversia de base radica en determinar si la totalidad de los pagos que la Oficina Nacional de Gestión Tributaria -ONGT- somete a retención remuneran actividades artísticas y han de tributar en España por aplicación tanto de la normativa interna española como de la normativa convenida aplicable, o si, como pretende la interesada, estamos parcialmente ante rentas empresariales obtenidas por una entidad no residente en España, que quedarían exclusivamente sujetas a tributación en residencia y por consiguiente en este monto no tendrían la consideración de rentas artísticas de los cantantes.

Para determinar si la renta obtenida por la entidad no residente tributa o no en España y está sometida a retención en nuestro país ha de acudirse a la normativa interna y, en caso de existir Convenio de Doble Imposición -CDI- con el país de residencia del perceptor, a lo previsto en este. En el caso que nos ocupa, resulta de aplicación el Convenio de 14 de marzo de 2013 (Convenio con Reino Unido).

Pues bien, tanto la normativa interna -art. 13.1.b).3º del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR)- como el CDI, con la inclusión de la cláusula del apdo. 2 del art. 16, se alinean en el mismo sentido de posibilitar la tributación en el país de la fuente, es decir, en el que se genera la renta por las actuaciones de los artistas -en nuestro caso, España-, aun cuando las rentas sean pagadas a una persona distinta del artista. Es decir, en estos casos, y- en la dicción del Convenio- como regla especial respecto a lo previsto en los arts. 7 y 14 del Convenio con Reino Unido, se prevé la aplicación prioritaria -«lex specialis frente a lex generalis»- de este precepto por cuya virtud se localiza la renta en sede del país de la fuente tanto de la renta pagada directamente al artista como la pagada a una entidad, vinculada a la actuación del artista en dicho país.

Ahora bien, no todas las rentas que se deriven directa o indirectamente de una actuación artística o deportiva, deben siempre y de forma automática ser calificadas de tales "rentas artísticas o deportivas" a efectos de su incardinación en el art. 16 del Convenio con Reino Unido. Para ese deslinde, resulta preciso analizar cada caso particular en función de las circunstancias concretas concurrentes que se desprenden de la documentación aportada.

En términos generales no cabe duda que las rentas sujetas a tributación en el país donde se realiza la actuación son las rentas vinculadas a la actuación personal del artista. Ahora bien, ya con esta aseveración comienzan los problemas de deslindar que se entiende por este término.

Una interpretación razonable exige apartarse de extremos que o bien lleven a vaciar de contenido la expresión «actuación artística» y correlativamente el precepto aquí implicado o bien atraigan de forma exorbitante cualquier tipo de servicio colateral de una representación de este tipo a tributar en sede de la actuación.

Por ende, la interpretación del término «actuación» requiere ponderar todos los factores y elementos implicados en la puesta en escena del artista. En este sentido, es importante resaltar que quien pretende hacer valer en su interés -como aquí hace la interesada- que un determinado importe o proporción corresponde a las prestaciones periféricas o accesorias a la actuación del artista, debería aportar -en virtud del principio de proximidad y facilidad de la prueba- los datos que fundamentas en su aseveración. Lo cual, no ha ocurrido en el presente caso. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 9, 13 y 31.

Convenio de 14 de marzo de 2013 (Convenio con Reino Unido), arts. 7, 14 y 16.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra liquidaciones provisionales dictadas por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, concepto tributario: "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta, que posteriormente se especifican.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-04192-2020	14/08/2020	27/08/2020
00-08444-2020	14/08/2020	27/08/2020
00-08445-2020	14/08/2020	27/08/2020
00-08446-2020	14/08/2020	27/08/2020

Segundo.

En fecha 29 de julio de 2020 fueron notificadas por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) de la AEAT las siguientes liquidaciones provisionales, por el concepto Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta", con las que finalizaron los respectivos procedimientos de comprobación limitada que habían sido iniciados:

1) Referencia: ...86

Ejercicio 2019, 1T
Importe a ingresar 755,74 euros

2) Referencia:13

Ejercicio 2019, 2T
Importe a ingresar 414,02 euros

3) Referencia: ...23

Ejercicio 2019, 3T
Importe a ingresar 798,05 euros

4) Referencia: ...37

Ejercicio 2018, 1T
Importe a ingresar 435,48 euros

Tercero.

En todos los acuerdos de liquidación se hacen constar entre otros extremos lo siguiente:

<<Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos y justificantes aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se deduce la existencia de hechos imposables no declarados determinantes de la obligación de declarar, por lo que se ha procedido a practicar la liquidación provisional que se adjunta. En concreto:

*- El 08 de junio de 2020 se notifica a **XZ S.L.**, desde esta oficina gestora, una Propuesta de Liquidación Provisional concediéndole un plazo de diez días para efectuar alegaciones.*

*La propuesta se elabora a partir de la documentación presentada por Registro (RGE...20) en atención a un requerimiento previo, notificado el 15 de mayo 2020, relativo a las operaciones declaradas en el modelo de Operaciones Intracomunitarias 349 con la entidad **TW**.»*

A continuación se describe en cada uno de ellos la documentación pertinente obtenida en los requerimientos, correspondiente a la entidad no residente perceptora y al o a los artistas concernidos, con indicación de las fechas y lugares de los conciertos, así como el importe pagado y la retención procedente.

En relación con la liquidación referencia **...86**:

*<<En contestación al trámite anterior, se aporta contrato nº 2479 y factura 2018/329 emitida por **TW** de fecha 3 de diciembre de 2018, relativos a un concierto del artista **Axy** a celebrar el 2 de febrero de 2019 en ..., por un*

importe de 1.500,00 libras, pagada el 8 de enero de 2019, así como contrato nº 2482 y factura 2019/0007 emitidas por **TW** de fecha 14/12/2018 relativos a un concierto del artista **Bts** a celebrar el 12 de enero de 2019 en ... (LOCALIDAD_1) por un importe de 1.250,00 libras, pagadas el 07 de enero de 2019.

"Los tipos de cambios euros/libra esterlina fueron:

.07 de enero: 1GBP=1,11610EUR

.08 de enero: 1GBP=1,11380EUR

Por tanto, el total pagado fue de 1.670,70 euros y de 1.395,12 euros. El total pagado ascendió a 3065,82 euros."

"El contribuyente **XZ**, SL ha contratado al artista británico **Axy** para actuar el 2 de febrero de 2019 en LOCALIDAD_2 (España) y a la artista británica **Bts** para actuar el 12 de enero en LOCALIDAD_1.

La entidad domiciliada en Reino Unido **TW** ha emitido 1 factura relativa a la actuación de **Axy**, en LOCALIDAD_2, por un importe neto total de 1.670,70 euros y otra factura relativa a la actuación de **Bts**, en LOCALIDAD_1, por un importe neto total de 1.395,12 euros.

La entidad **TW** ha facturado unas cantidades en concepto de FEES relativo a la actuaciones, anteriormente mencionadas, de las artistas **Axy** y **Bts**.

Así pues, nos encontramos ante una operación en la que una persona jurídica residente en España, **XZ**, S.L., contrata, a través de una entidad no residente fiscal en España (**TW**) a los artistas no residentes fiscal en España **Axy** y **Bts** para que realice una actuación en LOCALIDAD_2 y LOCALIDAD_1 (España).>>

Y se cuantifica el importe de retención a ingresar del siguiente modo:

"La base sobre la que se aplicará el tipo de retención será la renta satisfecha por la entidad residente en España. La Cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible, el tipo de gravamen, que es el 19 por 100: artículo 25 del TRLIRNR, 1.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 definitiva, el cálculo de las retenciones totales derivadas de la operación objeto de esta comprobación limitada es:

Retención = Base de retención x Tipo de gravamen = 3.784,96 x 0,19 = 719,14 euros."

En relación con la liquidación referencia13

"En contestación al trámite anterior, se aporta contrato nº 2490 y factura 2019/91 emitida por **TW** de fecha 30 de enero y 28 de abril de 2019, relativos a un concierto del artista **Axy** a celebrar el 28 de junio de 2019 en en LOCALIDAD_3, por un importe de 1.500,00 libras pagadas el 28 de mayo de 2019.

Los tipos de cambios euros/libra esterlina fueron:

.28 de mayo: 1GBP=1,1332EUR"

Por tanto, el total pagado fue de 1.699,90 euros

El contribuyente **XZ**, SL ha contratado al artista británico **Axy** para actuar el 28 de junio de 2019 en LOCALIDAD_3, (España).

La entidad domiciliada en Reino Unido **TW** ha emitido 1 factura relativa a la actuación de **Axy**, en LOCALIDAD_3, por un importe neto total de 1.699,90 euros,

La entidad **TW** ha facturado unas cantidades en concepto de FEES relativo a la actuación, anteriormente mencionada, de la artista **Axy**.

Así pues, nos encontramos ante una operación en la que una persona jurídica residente en España, **XZ**, S.L., contrata, a través de una entidad no residente fiscal en España (**TW**) al artista no residente fiscal en España **Axy** para que realice una actuación en LOCALIDAD_3, (España)."

Y la cuantificación es:

En definitiva, el cálculo de las retenciones totales derivadas de la operación objeto de esta comprobación limitada es:

Retención = Base de retención x Tipo de gravamen = 2.098,51 x 0,19 = 398,71 euros."

En relación con la liquidación referencia ...23

"En contestación al trámite anterior, se aporta contratos nº 2508 y 2517 y facturas 2019/170 y 2019/211 emitidas por **TW** de diversas fechas, cuyos pagos han sido realizados en el 3T de 2019, concretamente, la factura

de LOCALIDAD_4 el 30 de julio y la de LOCALIDAD_5 el 12 de septiembre de 2019, relativos a dos conciertos del artista **Axy** a celebrar el 30 de agosto y el 12 de octubre de 2019 en LOCALIDAD_4 y LOCALIDAD_5 por un importe de 1.500,00 libras cada uno.

Los tipos de cambios euros/libra esterlina fueron:

.30 de julio: 1GBP=1,0893EUR

.12 de septiembre: 1GBP=1,1151EUR

Por tanto, el total pagado fue de 1.633,95 euros y de 1.672,65 euros. El total pagado ascendió a 3.306,60 euros."

"El contribuyente **XZ**, SL ha contratado al artista británico **Axy** para actuar los días 30 de agosto y 12 de octubre de 2019 en LOCALIDAD_4 y LOCALIDAD_5 (España).

La entidad domiciliada en Reino Unido **TW** ha emitido 2 facturas relativas a dichas actuaciones de **Axy**, mencionadas anteriormente, por un importe neto total de 3.306,60 euros,

La entidad **TW** ha facturado unas cantidades en concepto de FEES relativo a la actuación, anteriormente mencionada, de la artista **Axy**.

Así pues, nos encontramos ante una operación en la que una persona jurídica residente en España, **XZ**, S.L., contrata, a través de una entidad no residente fiscal en España (**TW**) al artista no residente fiscal en España **Axy** para que realice dos actuaciones en LOCALIDAD_4 y LOCALIDAD_5(España)."

Y la cuantificación es:

"En definitiva, el cálculo de las retenciones totales derivadas de la operación objeto de esta comprobación limitada es:

Retención =Base de retención x Tipo de gravamen = 2.098,51 x 0,19 = 398,71 euros."

En relación con la liquidación referencia Referencia: ...37

"En contestación al trámite anterior, se aporta contrato nº 2393 y factura 2018/70 emitida por **TW** de fecha 26 de marzo de 2018, relativos a un concierto del artista **Axy** a celebrar el 7 de abril de 2018 en LOCALIDAD_6, por un importe de 1.500,00 libras, pagadas el 29 de marzo de 2019 (sic: 2018).

Los tipos de cambios euros/libra esterlina fueron:

.29 de marzo: 1GBP=1,1405 EUR"

Por tanto, el total pagado fue de 1.710,75 euros.

"El contribuyente **XZ**, SL ha contratado al artista británico **Axy** para actuar el 7 de abril de 2018 en LOCALIDAD_6 (España).

La entidad domiciliada en Reino Unido **TW** ha emitido 1 factura relativa a la actuación de **Axy**, en LOCALIDAD_6, por un importe neto total de 1.710,75 euros,

La entidad **TW** ha facturado unas cantidades en concepto de FEES relativo a la actuación, anteriormente mencionada, de la artista **Axy**.

Así pues, nos encontramos ante una operación en la que una persona jurídica residente en España, **XZ**, S.L., contrata, a través de una entidad no residente fiscal en España (**TW**) al artista no residente fiscal en España **Axy** para que realice una actuación en LOCALIDAD_6(España)."

Y la cuantificación es:

"En definitiva, el cálculo de las retenciones totales derivadas de la operación objeto de esta comprobación limitada es:

Retención =Base de retención x Tipo de gravamen = 2.112,03 x 0,19 = 401,28 euros."

Cuarto.

Contra los acuerdos dictados se interpuso reclamación económico-administrativa, alegando la reclamante en el correspondiente tramite de puesta de manifiesto, en síntesis, una cuestión preliminar Sobre la calificación de **XZ** como entidad obligada a retener a cuenta del IRNR y una alegación única Sobre la determinación de la base de retención a cuenta a practicar por **XZ** sobre las cantidades satisfechas a las entidades no residentes por las actuaciones de los artistas en España.

Quinto.

La reclamación interpuesta ha sido objeto de desglose en atención a las 11 liquidaciones recurridas; y posteriormente acumuladas en función de la empresa perceptora de los pagos.

Así, las REAs aquí acumuladas (Rgs 4192-20, 8444-20, 8445-20, 8446-20) versan respectivamente sobre las 4 liquidaciones descritas en el Antecedente de Hecho Segundo; y todas ellas corresponden a pagos a la entidad **TW**.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a derecho del acuerdo de las liquidaciones impugnadas a la vista de las alegaciones planteadas y la documentación obrante en el expediente administrativo.

Cuarto.-

Sucinta exposición de los hechos y datos relevantes

Resulta esclarecedor, antes de entrar en las cuestiones que se suscitan, efectuar un sucinto repaso a lo actuado a lo largo del procedimiento de gestión para centrar la polémica.

Dado que los escritos y documentación implicada afecta a muchas empresas perceptoras de los pagos efectuados por la aquí reclamante y se refiere a múltiples actuaciones de diversos artistas, la exposición que a continuación se hace es de carácter general, sin referencia concreta a empresas perceptoras o artistas intervinientes pues en este estadio es suficiente con exponer el esquema básico que sirva de marco a la controversia. Las circunstancias concretas de cada caso serán analizadas y ponderadas mas adelante a la luz de las alegaciones de la reclamante y las manifestaciones de cada acuerdo impugnado.

La ONGT dirigió a la reclamante varios requerimientos en los cuales le comunicaba que de los datos que obraban en poder de la AEAT se deducía que durante el ejercicio de referencia (se consigna en cada caso el/los ejercicios implicados) la entidad **XZ** había participado en la organización de actuaciones en directo de determinado artista (se consignaba en cada caso el artista concernido), el cual pudiera tener la consideración de no residente fiscal en nuestro país.

Tras citar determinada normativa (art. 13.1.b)^{3º} y art. 31 del TRLIRNR), se manifestaba que no constaba que hubiesen efectuado retención alguna derivada de los rendimientos satisfechos en relación con las mencionadas actuaciones artísticas.

Por lo cual se le requería que aportase facturas, contratos o cualquier otra documentación relacionada con ello.

En las contestaciones la reclamante, además de la documentación que aporta y en la cual se basa posteriormente la ONGT para sus liquidaciones, ya expone que:

"en los pagos efectuados a las distintas contrapartes, se han realizado pagos a compañías que efectúan trabajos de gestión, venta, y servicios, por lo que no todos los importes facturados derivan o están relacionados con la actuación del artista en territorio español, ya que hay que tener en cuenta que las diferentes empresas extranjeras nos facturan un importe total donde además de los caches de los artistas, se contemplan varios costes asumidos por dichas compañías, como gastos de representación, producción, derecho de uso de música etc., los cuales, como ha quedado dicho, no tienen relación directa o indirecta con la actuación del artista en territorio español."

Asimismo detalla en relación con alguna de las empresas extranjeras cierta información relativa a ellas. Así, por ejemplo, en relación concreta con la empresa **TW** - en adelante **TW**- (pues es la perceptora de los pagos de la reclamante en todas las liquidaciones aquí revisadas), manifiesta que:

"Es una empresa inglesa de contratación y management de varios artistas, sin que ninguno de ellos sea socio participativo. XZ contrata con dicha compañía varios y diferentes tipos de servicios. Existe una colaboración entre ambas empresas, independientemente de quien pueda asistir en los eventos. La empresa inglesa se encarga de gestionar los eventos en los que participan los artistas, de ahí que en las facturas se incluya el trabajo de gestión y producción de show desarrollado en cada caso junto con otros gastos que se detallan en el escrito aportado por la empresa..."

Tras ello, la ONGT notificó a la reclamante las pertinentes propuestas de liquidación provisional, con apertura de trámite de puesta de manifiesto.

En dicho trámite la entidad formuló sus alegaciones a las propuestas, defendiendo, en síntesis, que no todas las cantidades satisfechas a la entidad perceptora se correspondían a la remuneración percibida por los artistas como consecuencia de sus actuaciones en territorio español. Y discrepando de la elevación al íntegro de la remuneración satisfecha que la Oficina Gestora hacía al determinar la base sobre la que aplicar el tipo de retención.

Finalmente, la ONGT confirmó las propuestas, contestando a las alegaciones formuladas y giró las liquidaciones provisionales aquí impugnadas.

La entidad, en sus alegaciones ante este TEAC expone una CUESTIÓN PRELIMINAR "Sobre la calificación de **XZ** como entidad obligada a retener a cuenta del IRNR" y un fundamento UNICO "Sobre la determinación de la base de la retención a cuenta del IRNR a practicar por **XZ** sobre las cantidades satisfechas a las entidades no residentes por las actuaciones de los artistas en España".

De la lectura de las mismas se advierte:

En primer lugar que, al exponer lo que denomina "cuestión preliminar", la reclamante está introduciendo en el ámbito del debate un motivo nuevo para fundar la improcedencia de la retención exigida en la liquidación; a saber, no poder calificarse a **XZ** como entidad obligada a retener.

En segundo lugar, que en la alegación única "Sobre la determinación de la base de la retención a cuenta del IRNR", el núcleo de la argumentación gira entorno a lo que ha de considerarse "renta artística" sometida tanto en los Convenios como en norma interna española a tributación en fuente, es decir, donde la actuación artística se presta.

Por eso, en el desenvolvimiento de esa alegación, dedica un apartado 1. al análisis de la normativa aplicable a los rendimientos obtenidos por artistas no residentes por actuaciones realizadas en territorio español, deteniéndose en los artículos 13 y 31 del TRLIRNR, así como en los Convenios de Doble imposición (CDIs) aplicables en su caso (dado que las alegaciones son comunes a todas las liquidaciones y hay implicados distintos CDIs, los trata conjuntamente), con cita de los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE y a consultas de la Dirección General de Tributos.

Y dedica el apartado 2. a razonar que las cantidades satisfechas por la Sociedad a **TW, QR, NP** y **LM** no se corresponden ni derivan en su totalidad de la actuación de los Artistas en los eventos y conciertos en directo celebrados en diversas ciudades españolas.

Por ello, pese a que el título de ese apartado comienza indicando: "CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE LA RETENCIÓN A CUENTA DEL IRNR EN LOS PAGOS EFECTUADOS POR LA SOCIEDAD", en realidad está argumentando sobre la cuestión mollar referida de que una parte de tales pagos no están comprendidos en las rentas puramente artísticas y, consecuencia de ello, no han de estar sometidas a retención.

De ahí la forma en que concluye el título de ese apartado 2: "CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE LA RETENCIÓN A CUENTA DEL IRNR EN LOS PAGOS EFECTUADOS POR LA SOCIEDAD"

Por ello, lo que en puridad sustenta, como se expresa a lo largo de esa argumentación, es que en tales pagos están comprendidos conceptos o "partidas que por su propia naturaleza se sitúan fuera del ámbito de aplicación del Artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, tal y como dicho precepto ha sido interpretado por los Comentarios, y que por consiguiente no han de quedar sujetas a tributación (y por tanto a retención) por el IRNR como rentas derivadas del ejercicio de una actividad artística".

Lo que ratifica en el apartado 3. "CONCLUSION", al sintetizar la conclusión de su argumentación y su petitum:

«En definitiva, a la luz de lo hasta ahora argumentado, en opinión de mi representada, no cabe sino concluir que del importe total satisfecho por la Sociedad a las distintas entidades por las actuaciones de los Artistas habrían de excluirse todas aquellas cantidades que remuneran servicios de producción o de cualquier otra naturaleza que no estén relacionados de forma directa con la actuación del Artista, los cuales no están incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 17 del Convenio Hispano-Italiano o del artículo 16 del Convenio Hispano-Británico, no pudiendo en definitiva someterse a gravamen en España por el IRNR.

Tratándose pues de rentas exentas de tributación en España en virtud de lo previsto en un convenio para evitar la doble imposición, no existiría obligación para la Sociedad de practicar retención a cuenta del IRNR sobre las mismas, tal y como establece el artículo 31.4 del texto refundido de la Ley del IRNR.

Ello, aplicado al presente caso, debería determinar que este Tribunal al que respetuosamente me dirijo anule y deje sin efecto las Liquidaciones en lo tocante a la cuestión que acabamos de exponer, y dicte nuevas liquidaciones en las que se excluyan de los importes satisfechos por la Sociedad a las distintas entidades -a efectos de determinar la base de retención del IRNR- aquellas cantidades que, según se ha expuesto con anterioridad, no guardan una conexión directa con las actuaciones de los Artistas en territorio español y, por consiguiente, no se encuentran sujetas a tributación por el IRNR conforme a lo previsto en el Convenio Hispano-Italiano y el Convenio Hispano-Británico.»

Este segundo motivo de oposición sí fue esgrimido por la entidad ante el Órgano gestor.

Así se aprecia, por ejemplo, en las alegaciones hechas a 29 de junio 2020, a la propuesta de liquidación de la que fue posterior liquidación ...86, en la que se manifestaba (en las alegaciones a las demás propuestas se expresa en los mismos términos, salvo las diferencias en las cifras de los emolumentos satisfechos en cada uno de los concretos trimestres):

*« La abajo firmante no comparte los argumentos en los que la Administración fundamenta la Propuesta de Liquidación que me ha sido remitida. Muy al contrario, en el curso de las presentes alegaciones demostraremos que no todas las cantidades satisfechas por la Sociedad a **TW** se corresponden con la remuneración percibida por las Artistas como consecuencia de sus actuaciones en territorio español.»*

Tras aludir al CDI Hispano Británico, añade:

*«Pues bien, en el presente caso hay que señalar, como ya hemos adelantado, que las cantidades satisfechas por la Sociedad a **TW** por las actuaciones de las Artistas no se corresponde ni deriva en su totalidad de las actuaciones efectuadas por aquéllas en LOCALIDAD_2 y LOCALIDAD_1 el 2 de febrero y el 12 de enero de 2019, respectivamente. En particular, del importe total facturado, i.e. 2.750 libras esterlinas, equivalentes a 3.065,82 euros, un 40% (i.e. 1.226,32 euros) se corresponde con pagos destinados a retribuir los denominados servicios de producción (production), los cuales comprenden, entre otros, producción técnica (technician production), vestuario (outfits), música (music), pistas de acompañamiento (backing tracks), refuerzo de sonido, además del coste derivado de los viajes, tanto en el Reino Unido como en España, de los acompañantes de las Artistas, y del almacenamiento y transporte - i.e. alquiler de vehículos- del material necesario para las actuaciones, quedando en consecuencia como remuneración de las Artistas derivada de sus respectivas actuaciones en territorio español un 60% del total facturado.*

*Para acreditar este extremo, se aporta como documento anexo núm. 2 una copia de sendas cartas remitidas por **TW** en la que, respecto de las actuaciones realizadas por las Artistas en España en los años 2017, 2018 y 2019 (entre las que se encuentran las efectuadas en LOCALIDAD_2 el 2 de febrero de 2019 y en LOCALIDAD_1 el 12 de enero de 2019), se precisa que un 40% de la remuneración percibida cubría y remuneraba la prestación de los servicios anteriormente descritos.>>*

A continuación cuantifica el importe que debería considerarse como remuneración que se corresponde la actuación del artista y por consiguiente, magnitud de la que hay que partir para calcular la retención, cuya retención calcula del mismo modo que el órgano gestor, mediante la elevación al íntegro de la remuneración del artista.

Y finalizaba con igual conclusión y petición que las reflejadas posteriormente ante este TEAC.

Analizaremos pues, ambas cuestiones, tanto la preliminar como la única.

QUINTO.- Análisis de la cuestión preliminar planteada por la interesada.

Como advertíamos en el anterior fundamento, la reclamante introduce en el debate por primera vez en las alegaciones ante el TEAC, y, hay que decir que no con excesiva convicción, una alegación consistente en síntesis en dudar de la consideración de la entidad como "obligada a retener", al manifestar que podría ser razonable entender que está amparada por la salvedad prevista en el artículo 9 del TRLIRNR, que excluye de la responsabilidad solidaria ahí prevista cuando la persona o entidad que satisface un rendimiento se limite a efectuar una simple mediación de pago; entendiéndose por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

Pues bien, este TEAC considera tal alegación carente de virtualidad por dos razones: una, porque la salvedad que sugiere que podría eximirle de retención, se conecta en la norma a la figura del responsable solidario; la figura y obligaciones del retenedor tienen su específica regulación y supuestos de exoneración de la obligación de retener pero el invocado por la reclamante no está entre ellos. Y como veremos mas adelante tampoco le amparan ninguna de las excepciones particularmente contempladas para los retenedores.

Otra, porque aunque hubiera sido como sugiere el reclamante (lo que ya acabamos de negar), no se acredita que su posición jurídica sea la de un mero mediador en el pago. De hecho se desprende lo contrario de las propias explicaciones dadas por la entidad en sus contestaciones a los requerimientos. Así, por ejemplo, en la contestación de 25 de junio 2020 (referencia que se cita ...77), se dice que "**XZ es una agencia de representación artística que desarrolla su labor tanto en el ámbito nacional como internacional, por lo que los artistas a los que representamos trabajan a nivel europeo y no solo España.**" Al describir su relación con la empresa extranjera aquí implicada - **TW**- se expone que "**XZ contrata con dicha compañía varios y diferentes tipos de servicios. Existe una colaboración entre ambas empresas, independientemente de quien pueda asistir en los eventos**"

SEXTO.- Análisis de la cuestión Única planteada por la interesada. Renta sometida a retención.

La controversia de base radica en determinar si la totalidad de los pagos que la ONGT somete a retención remunerar actividades artísticas y han de tributar en España por aplicación tanto de la normativa interna española como de la normativa convenida aplicable, o si, como pretende la reclamante, estamos parcialmente (se aduce, según los casos, un porcentaje, 30% ó 40% o unas cantidades a tanto alzado) ante rentas empresariales obtenidas por una entidad no residente en España, que quedarían exclusivamente sujetas a tributación en residencia y por consiguiente en este monto no tendrían la consideración de rentas artísticas de los cantantes.

Para determinar si la renta obtenida por la entidad no residente tributa o no en España y está sometida a retención en nuestro país ha de acudirse a la normativa interna y, en caso de existir Convenio de Doble Imposición (CDI) con el país de residencia del perceptor - que veremos que sí - , a lo previsto en este.

El art.13.1.b) 3º del TRLIRNR, previene:

"Se consideran 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 deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista."

En el caso que nos ocupa, resulta de aplicación el Convenio de Doble Imposición suscrito entre el Reino de 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 y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013, que en **el artículo 16**, donde trata las rentas de artistas y deportistas, establece:

"1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista."

De las normas transcritas se desprende que tanto la normativa interna como el CDI, con la inclusión de la cláusula del apartado 2 del art. 16, se alinean en el mismo sentido de posibilitar la tributación en el país de la fuente, es decir, en el que se genera la renta por las actuaciones de los artistas - en nuestro caso, España- , aun cuando las rentas sean pagadas a una persona distinta del artista. Es decir, en estos casos, y- en la dicción del Convenio- como regla especial respecto a lo previsto en los artículos 7 (rentas empresariales) y 14, se prevé la aplicación prioritaria ("lex specialis frente a lex generalis") de este precepto por cuya virtud se localiza la renta en sede del país de la fuente tanto de la renta pagada directamente al artista como la pagada a una entidad, vinculada a la actuación del artista en dicho país.

A modo de inciso, interesa mencionar que esto se resalta también por el **Tribunal Supremo en sentencia de 7 de diciembre de 2012** (rec.1139/2010)(el resaltado es nuestro):

"Por su parte, el segundo apartado de artículo 17 del Convenio entre España e Irlanda de 1994 contiene una cláusula antielusión destinada a evitar el fraude fiscal mediante sociedades interpuestas, exigiendo para su aplicación (que tiene carácter específico frente a la normativa general recogida en los artículos 7, 14 y 15),

que las rentas relativas a las actividades de estos profesionales del espectáculo se imputen a una persona o empresa distinta del artista.

Por el contrario, no se exige ni que la sociedad interpuesta esté controlado directa o indirectamente por el artista, ni que éste o personas vinculadas al mismo participen directa o indirectamente en los beneficios de la entidad interpuesta. Como consecuencia de lo anterior, el apartado 2 del artículo 17 resulta aplicable en todos los casos en que las rentas relativas a actuaciones artísticas se atribuyan a cualquier persona distinta del artista que las realiza ."

El TS prosigue aludiendo a la filosofía que subyace en estos Comentarios. Si bien la manejada por el TS es la redacción del artículo 17 del MCOCDE (en el caso del CDI aquí implicado, con Reino Unido, la previsión del art. 17 del MCOCDE se recoge en el artículo 16) después de las modificaciones introducidas en 1992, ha de advertirse que la redacción que trascibe es igual a la versión de los Comentarios de 2010. Tales manifestaciones resultan de gran interés porque reflejan la finalidad de la previsión de la norma convenida, que ha de servir de principios inspiradores de su aplicación, que luego indudablemente habrá de ponderarse en función de las circunstancias concretas de cada caso.

Expone así el TS:

"El artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE surge como solución a las prácticas consideradas como elusivas realizadas por el colectivo de artistas y deportistas en el marco de la celebración de un determinado evento, definiendo con claridad la potestad tributaria de los Estados de la fuente, a los que se permitió gravar los rendimientos obtenidos por dichos sujetos tributarios, cuando se produzca la manifestación artística o deportiva en su territorio.

(...;)

Así, tanto la regla general como el párrafo segundo del artículo 17 del MCOCDE inciden en evitar que una planificación fiscal permita a dicho colectivo, por la naturaleza de sus actividades (muy propicia, en ocasiones, a recibir rendimientos de todos los confines del mundo), a reducir sus respectivos impuestos. Y ello sólo se consigue de un modo: autorizando al Estado en el que se desarrolla la actividad a gravar los rendimientos obtenidos por el artista o deportista como consecuencia de la realización de un determinado evento o espectáculo en su territorio."

En suma, se expone lo mismo que decíamos antes respecto a que dicho precepto convenido (alineado con nuestra normativa interna) localiza la renta en sede del país de la fuente tanto de la renta pagada directamente al artista como la pagada a una entidad, vinculada a la actuación del artista en dicho país.

Siguiendo con el hilo argumental de nuestra resolución, ha de añadirse a lo dicho un elemento más, en el que en muchos casos y sin duda en el aquí planteado, se plantea la franja de conflicto, y es que ha de tratarse de rentas que objetivamente puedan calificarse como artísticas. Por lo tanto, si las rentas pagadas a personas o entidades diferentes del propio artista se corresponden con rentas generadas por la actuación de dicho artista, se podrán someter a gravamen en España de acuerdo con el artículo 17.2 del Convenio y el artículo 13.1.b) 3º del TRLIRNR.

El párrafo 11 de los Comentarios al MCOCDE manifiesta:

"11. El apartado 1 del artículo se refiere a las rentas obtenidas por personas físicas, generadas por sus actividades personales en calidad de artistas y deportistas. El apartado 2 se refiere a los casos en que las rentas generadas por las actividades se atribuyen a otras personas. Si la renta de un profesional del espectáculo o de un deportista se atribuye a otra persona y el Estado de la fuente no está autorizado jurídicamente para "levantar el velo" de la persona que percibe la renta y someter dicha renta a gravamen como renta del artista o el deportista, será aplicable el apartado 2 con arreglo al cual la parte de la renta que no pueda gravarse como renta de artista o deportista podrá someterse a imposición aun estando en poder de la persona que la percibe. Si la persona que percibe la renta realiza actividades empresariales o profesionales, el país de la fuente puede someter ese ingreso a imposición incluso si no es imputable a un establecimiento permanente situado en ese país."

Además de este comentario contenido en dicho párrafo 11, referido específicamente al apartado 2 del artículo 17, resulta de interés traer a colación algún otro epígrafe de estos Comentarios, aun cuando sean referidos al apartado 1 de dicho artículo.

Así, el párrafo 1:

" 2.El apartado 1 establece que los artistas y deportistas residentes de un Estado contratante pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante en que realicen sus actividades, tengan estas carácter empresarial o de trabajo dependiente. Esta disposición constituye una excepción a las reglas del artículo 7 y a las del apartado 2 del artículo 15, respectivamente."

Y el párrafo 3:

"3. El apartado 1 se refiere a los artistas y los deportistas. No es posible formular una definición precisa del término "artista", si bien el apartado 1 menciona ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. La relación de ejemplos no tiene carácter exhaustivo. Por una parte, el término "artista" comprende claramente a los actores de teatro, de cine, y los actores (incluyendo, por ejemplo, antiguos deportistas) de publicidad para televisión. El artículo es igualmente aplicable a las rentas generadas por actividades de carácter político, social, religioso o benéfico, cuando incorporen un elemento de diversión o espectáculo. Por otra parte, no será aplicable a un conferenciante o al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, los cámaras en el rodaje de una película, los productores, los directores cinematográficos, los coreógrafos, el equipo técnico, los acompañantes que viajan con un grupo pop, etc.). Existe entre ambos supuestos una zona ambigua en la que será necesario valorar el conjunto de las actividades de la persona en cuestión."

La reclamante cita en apoyo de su aserto varias consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) - V1678-14 de 1 de julio de 2014, V 2428-17 de 28 de septiembre- que esgrime para defender que se pronuncian en el sentido de que los servicios de producción de actuaciones artísticas tienen naturaleza de rentas empresariales y no de rentas artísticas.

Ahora bien ha de resaltarse que en todos los casos la DGT da por sentado que se ha acreditado el extremo de que tales servicios se corresponden con los que estima excluidos. En ambos casos se detallaba minuciosamente los distintos conceptos de gastos incluidos en los servicios de producción:

"(- Nóminas, honorarios y dietas: costes del personal que presta sus servicios al productor (técnicos de sonido, personal de seguridad, maquilladores, vestuario, publicistas, coreógrafos, carpinteros, etc.).

- Instalaciones de ensayo para permitir a los técnicos de iluminación sonido y video adaptar los efectos de sus respectivos campos al recinto concreto en España.

- Construcción, alquiler y montaje del escenario.

- Puesta en escena: comprende los gastos relacionados con la parte técnica, con pantallas de video suspendidas en unas torres.

- Sonido: gastos de amplificadores de sonido y equipos de mezclas para controlar la calidad del audio y la fidelidad del sonido de la actuación.

- Proyección: trabajo de directores, ingenieros y camarógrafos para la correcta visualización del espectáculo por el público más alejado del escenario.

- Aparejo y control del movimiento: se fijan motores de diferente tonelaje sobre vigas en el techo para subir y bajar, por medio de cadenas, las luces, el audio, etc. y de esa forma colocar el equipo en el escenario.

- Pirotecnia: se utilizan efectos pirotécnicos durante el espectáculo y al finalizar el mismo. - Camionaje: camiones de 15 metros y 25 toneladas para transportar los equipos, con dos conductores por camión.

- Transporte: desplazamiento de ida y vuelta del personal y comitiva.

- Carga: relacionado con el transporte aéreo o marítimo de equipos procedentes de EEUU a España.

- Hoteles: incluye costes de alojamiento en hoteles de distintas categorías para la comitiva, el personal que presta los servicios.

- Promoción y publicidad: gastos satisfechos a representantes en Reino Unido y EEUU para supervisar la prensa local y anticipar la resolución de cualquier problema. - Seguros: contratación de seguros de responsabilidad civil para cubrir diversos riesgos. Seguros médicos del personal contratado por accidentes extralaborales. -

Honorarios profesionales: informe, contratos de producción, representantes fiscales, registros de marcas, gestión de contratos de proveedores y empleados, prestaciones de servicios, etc.

- Contabilidad: contrato de un gerente de negocios para pagos bancarios y de gastos en general.

- Auditoría: servicios de auditoría para garantizar la exactitud de los informes contables.

- Bonificaciones: recompensas a empleados.

- Otros gastos: por transformadores de energía, transporte por carretera, vestuario ocasional, señalización, credenciales, baterías, etc. así como gastos de naturaleza administrativa)."

En estas consultas el Convenio de Doble Imposición implicado era con Estados Unidos y la entidad residente en España debía satisfacer dos clases de pagos en relación con los servicios detallados: Un pago denominado "artist fee" destinado a la retribución de los artistas de la banda musical por su actuación personal en el concierto que se celebraba en España. Y un pago denominado " production fee", que retribuye el coste de producción del espectáculo, por los servicios de producción que deben ser prestados con ocasión del concierto en España.

En la consulta se consideraba que *"De los datos ofrecidos 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. "

SEPTIMO.- Este TEAC ha abordado esta cuestión relativa al deslinde las rentas artísticas en **resolución de 24 de julio 2023 (RG 1631/20 y 4071/21)**, cuyos criterios hemos de tener en cuenta, por razones de congruencia y seguridad jurídica, para aplicarlos a las circunstancias del caso concreto que nos ocupa.

Como se desprende de la normativa convenida expuesta, no todas las rentas que se deriven directa o indirectamente de una actuación artística o deportiva, deben siempre y de forma automática ser calificadas de tales "rentas artísticas o deportivas" a efectos de su incardinación en dicho artículo del CDI (en nuestro caso el artículo 17). **Para ese deslinde, resulta preciso analizar cada caso particular en función de las circunstancias concretas concurrentes que se desprenden de la documentación aportada.**

En términos generales no cabe duda que las rentas sujetas a tributación en el país donde se realiza la actuación son las rentas vinculadas a la actuación personal del artista. Ahora bien, ya con esta aseveración comienzan los problemas de deslindar que se entiende por este término.

Una interpretación razonable exige apartarse de extremos que o bien lleven a vaciar de contenido la expresión "actuación artística" y correlativamente el precepto aquí implicado o bien atraigan de forma exorbitante cualquier tipo de servicio colateral de una representación de este tipo a tributar en sede de la actuación.

Por ende, la interpretación del término "actuación" requiere ponderar todos los factores y elementos implicados en la puesta en escena del artista. En buena lógica, este término no puede limitarse estrictamente a una pura actuación o interpretación corporal del actuante, sino que debería entenderse integrada con todos aquellos elementos que contribuyen singular y esencialmente a la realización de la misma, de tal manera que sin ellos tal actuación no sería posible o sería otra distinta.

Por otra parte, junto a las rentas derivadas estrictamente de la actuación artística suelen concurrir otras rentas colaterales o periféricas que forman parte de la parafernalia que conlleva la representación. Tratándose de rentas prestadas por servicios tales como servicios de transporte, catering, instalaciones estándar, tramoyistas, seguridad, personal de apoyo o administrativo, venta de entradas, etc. - en líneas generales y sin perjuicio del análisis de cada caso - quedarían excluidas de esa caracterización de "renta artística".

También pueden concurrir en la representación otras prestaciones que coadyuven al desarrollo del espectáculo, como puede apreciarse en ciertos conciertos en directo de algunos artistas o bandas musicales, que se acompañan de montajes creativos y singulares de imágenes, luz y sonido, intervenciones de "teloneros" etc. En estos casos, su afinidad a la renta artística demanda un minucioso discernimiento caso a caso.

Ha de traerse a colación asimismo la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012. En ella se mantiene un criterio expansivo de las rentas a incluir en el término "artísticas", considerando rendimientos gravables en España los derivados directa o indirectamente de la actuación de los artistas o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, incluyendo los servicios de organización y "producción de los conciertos, incluyendo sonido, luz escenario, laser y video".

Manifiesta la AN en la sentencia citada de 30/06/2022, que se trata de un criterio interpretativo expresado en un único pronunciamiento, aun no consolidado.

Pero lo que aquí interesa destacar no es tanto el criterio en sí, sino la relevancia que en el caso concreto que juzgaba el TS tenía el concreto escenario fáctico que justifica en gran medida la conclusión adoptada por el Alto Tribunal; y es que en aquel supuesto, el que manejó el Tribunal Supremo, la mayoría de las rentas satisfechas por lo que se denominaba "dirección" y "producción" presentaba una gran ambigüedad y absorbía la mayor parte de la retribución global del concierto, evidenciando una manifiesta desproporcionalidad.

En este sentido, es importante resaltar que **quien pretende hacer valer en su interés - como aquí hace la reclamante- que un determinado importe o proporción corresponde a las prestaciones periféricas o accesorias a la actuación del artista, debería aportar- en virtud del principio de proximidad y facilidad de la prueba - los datos que fundamentas en su aseveración. Lo cual, como a continuación veremos, no ha ocurrido en el presente caso.**

OCTAVO.- En el caso que nos ocupa, tras hacer en el punto 1. de su alegación única ante este TEAC, consideraciones generales sobre los convenios y las consultas de la Dirección General de Tributos, a que nos hemos referido en el fundamento anterior, la entidad manifiesta en el punto 2 (págs 16 y ss), en referencia con carácter general a las cantidades satisfechas a todas las empresas extranjeras:

*«Sentado lo anterior, en el presente caso hay que señalar, como ya hemos apuntado al comienzo de este escrito, que las cantidades satisfechas por la Sociedad a **TW,QR,NP** y **LM** no se corresponden ni derivan en su totalidad de la actuación de los Artistas en los eventos y conciertos en directo celebrados en diversas ciudades españolas durante los años 2018 y 2019.*

(...;)

Dichas compañías, además de su labor de agencia artística, representación y management de los artistas a los que representan y con los que colaboran, asumen igualmente en muchas ocasiones la tarea de organizar y gestionar determinadas áreas -dirigidas a posibilitar la celebración de los eventos en los términos acordados- de los conciertos y festivales musicales en los que participan sus representados, de ahí que **en las facturas emitidas por dichas entidades generalmente se incluyen**, junto al caché o remuneración propiamente dicha del artista, **otras cantidades que retribuyen el trabajo de gestión y producción técnica del evento o espectáculo desarrollado en cada caso por dichas entidades**, junto con otra serie de gastos (e.g. viajes, transporte, etc.) que, como explicaremos con posterioridad, aparecen detallados en las cartas y misivas que han sido aportadas al expediente para justificar la naturaleza de los pagos efectuados y el tipo de actividad que aquellos remuneraban, y que en el presente caso, insistimos, no se limitaba al pago del caché del artista sino que **comprendía otro tipo de servicios de producción y de naturaleza técnica relacionados con la organización de cada uno de los eventos o festivales celebrados en territorio español**.

Pues bien, una vez hecha esta aclaración, lo cierto es que del importe total facturado que se recoge en las Liquidaciones, **un porcentaje que oscila entre un 30% (NP) y un 40% (TW y LM) de dicho importe**, o, como ocurre en el caso de **QR, unas cantidades a tanto alzado y por tanto predeterminadas, se corresponden con pagos destinados a retribuir de manera separada una serie de servicios sin relación directa con las actuaciones desarrolladas por los Artistas en territorio español**. Nos estamos refiriendo a **servicios de producción** (production fee) del evento en España, los cuales comprenden, entre otros, los denominados servicios de gestión de reserva (booking fee), música (music), y pistas de acompañamiento (backing tracks), además del coste derivado de los viajes en España del Artista y de sus acompañantes, y del almacenamiento y transporte -i.e. alquiler de vehículos- del material necesario para la actuación."

Indica que para acreditar este extremo "aportó en vía administrativa una serie de cartas y misivas, las cuales obran en el expediente administrativo pero que se vuelven a acompañar a este escrito,"emitidas por las cuatro entidades receptoras de los pagos en las que, insistimos, respecto de las actuaciones realizadas por los Artistas en España durante los años 2018 y 2019, **se precisa que esas cantidades** (que, reiteramos, en unos casos vienen dadas por un determinado porcentaje de la remuneración percibida y, en otros casos, por cantidades a tanto alzado) **cubrían y remuneraban la prestación de los servicios anteriormente descritos** (i.e. producción técnica, booking, backing tracks, costes de viaje y transporte, etc.)."

Centrándonos en las liquidaciones aquí revisadas señala la reclamante refiriéndose a tales cartas y misivas:

En concreta referencia a la artista Axy se dice:

«En similares términos se expresa la carta remitida por **TW** en relación con las actuaciones realizadas por la artista **Axy** en España durante los años 2017, 2018 y 2019. Como puede comprobarse, en el mencionado documento se especifican de forma detallada las fechas de las actuaciones, las facturas emitidas y las cantidades totales satisfechas, correspondiendo de estas últimas un total del 40% a costes de producción, pistas de acompañamiento, etc., en tanto que el restante 60% constituiría la remuneración propiamente dicha del Artista, tal y como se muestra a continuación: (...;»

Reproduce acto seguido una carta de **TW** en inglés, fechada en 14/10/2019.

En esta carta, obrante en el expediente y examinada por este TEAC, se observa:

Dicha carta se encabeza con:

"To Whom it may concern "(es decir: "a quien le interese").

Con referencia a **Axy**.

Se dice en el original inglés, en lo que aquí interesa:

"<< can confirm that **Axy** performed the below show with ... **XZ**.

The agreed guaranteed fees, was agreed to cover 40 % of production, including , outfits-music, additional backing tracks produced, leaving 60% as artist profit.

There was additional costs the artiste covered for all local transportation in the UK Airports/returns.

The following invoice/payments have been received in sterling pounds :

(...;)

The above payments covered the below 7 x shows>>

En traducción libre de este TEAC:

"Puedo confirmar que **Axy** realizó el siguiente espectáculo con ... en nombre de **XZ -Spain**" (La abreviatura "obo" es equivalente a "on behalf of").

Se acordó que los honorarios garantizados acordados, cubrirían 40 % de producción, incluyendo trajes-música, pistas de acompañamiento adicionales, dejando el 60 % como beneficio del artista.

Había costes adicionales que el artista cubría para transporte local en los aeropuertos de UK.

Los siguientes facturas/pagos se han recibido en libras esterlinas:

(...;)"

A continuación consigna 8 facturas, con la fecha del show y el importe, en los años 2017, 2018 y 2019. Y después:

"Los pagos arriba reflejados cubrieron los siguientes 7 shows"

Y se indican las fechas:

03/06/2017, 13/05/2017, 07/04/2018, 02/02/2019, 28/06/2019, 30/08/2019 y 12/10/2019.

Por lo que se refiere a la artista **Bts**, la carta remitida por **TW** se expresa en iguales términos, siendo la diferencia la fecha en que esta datada, 14/02/2019, las facturas reflejadas y las fechas de los shows en España.

Pues bien, **a la luz de estas misivas no puede considerarse probado lo pretendido por la reclamante:** que el 40 % de lo pagado remunerase servicios de producción.

Dichas misivas no pueden reputarse como prueba de lo pretendido por la reclamante, por una parte, por la debilidad en sí misma de tales misivas y de otra, porque , además, aparecen contradichas por los documentos obrantes en el expediente, como a continuación exponemos:

Así, una carta tal no alcanza el valor probatorio que la reclamante le atribuye. Es una afirmación apodíctica de parte hecha ex post, que no viene avalada por ningún , compromiso contractual que delimite con claridad los emolumentos y lo que es mas importante, sin que se justifique que ese importe del 40 % ha sido destinado efectivamente a sufragar los costes de producción que se dicen cubiertos.

Esa insuficiencia probatoria ya había sido puesta de manifiesto por el órgano gestor que exponía en el Acuerdo:

*«El documento aportado relativo a **Axy** tiene fecha 14/10/2019 y hace referencia a los conciertos celebrados entre 2017 y 2019, siendo el último concierto en fecha 12/10/2019 y el documento aportado relativo a **Bts** tiene fecha 14/02/2019 y hace referencia a los conciertos celebrados entre 2017 y 2019, siendo el último concierto en fecha 12/01/2019, es decir, ambos documentos se expiden una vez se han celebrado los conciertos y se han efectuado los pagos, es decir, posteriormente al momento en que se ha generado la obligación de retener.*

Pero es que además, en los contratos y facturas emitidas antes de la celebración de los conciertos, no se dice nada de esto. En el apartado 3 de los contratos, cláusula denominada FEE, se especifica que la cantidad garantizada son 1.500 y 1250 libras, respectivamente, no dice nada de lo comentado anteriormente y en la factura, dice específicamente, FEE.>>

Asi pues, se pone de manifiesto que las dos cartas se expiden una vez que se han celebrado los conciertos y efectuado los pagos, es decir, posteriormente al momento en que se ha generado la obligación de retener y que, ademas, ello no aparece respaldado por contratos previos, que deberían servir de soporte de las respectivas obligaciones, a fin de posteriormente poder verificar con la justificación de los gastos el cumplimiento de los mismos. Y ademas, aparecen contradichas por el contenido de las facturas.

Ante este TEAC, la reclamante intenta rebatirlo, manifestando que:

*"Sobre este particular, el hecho de que las mencionadas misivas no tengan fecha (o, como acontece en el caso de **Bts - TW**, se hayan expedido en una fecha posterior a la celebración de los contratos y una vez efectuados los correspondientes pagos) no prejuzga en nada la veracidad de la información que en ellas se recoge,..."*

Este TEAC no puede compartir esta contestación pues una cosa es prejuzgar la veracidad y otra sencillamente, apreciar que el valor probatorio de un documento en tales circunstancias es mínimo y en todo caso insuficiente para acreditar lo que se afirma, toda vez que resulta prácticamente imposible cerciorarse de tal veracidad.

Tambien trata de replicar la reclamante que:

"...; como tampoco lo es el hecho de que en las facturas previamente aportadas no aparezca, tal y como se afirma en las diferentes Propuestas, "ninguna diferenciación de porcentajes ni de cantidades que justifiquen, de

alguna manera, esta afirmación", o de que, como se argumenta en las Liquidaciones, "en los contratos y facturas emitidas antes de la celebración de los conciertos, no se dice nada de esto", ya que es precisamente este hecho (el que las facturas emitidas no incluyeran este desglose) lo que ha llevado a la Sociedad a solicitar de las entidades receptoras de las cantidades que aclararan por medio de las cartas aportadas qué porción del importe total satisfecho se correspondía con conceptos distintos de la remuneración propiamente dicha derivada de la actuación de los Artistas en territorio español."

Este razonamiento carece de toda virtualidad pues pretender que, como no se especificaba nada en las facturas, es por lo que solicita a las entidades receptoras tales misivas ex post, evidencia de lleno la debilidad del sustrato probatorio pues la pretensión que sustenta **está en flagrante contradicción con lo que se desprende de los contratos** obrantes en el expediente. Por lo que la no especificación en las facturas de esos pretendidos porcentajes es perfectamente lógica dado que, de acuerdo con los contratos eran improcedentes.

Con ello entramos en el análisis de **las facturas y contratos obrantes en el expediente:**

En relación a Axy:

Respecto a las facturas, estas se refieren exclusivamente a la actuación de la artista, sin mención alguna a ningún otro tipo de gasto o concepto.

Así, por ejemplo, en la factura de fecha 31/05/2017, con Fee de 500 libras, como concepto facturado se indica exclusivamente lo siguiente:

*"Appearance of **Axy** ... On 13/05/2017."*

Es decir, únicamente se factura la actuación del artista. En términos idénticos, variando solo naturalmente la fecha y el lugar de actuación de **Axy**, se expresan las otras facturas obrantes.

Lo mismo puede decirse de las facturas expedidas por la actuación del artista **Bts**:

Así, por ejemplo, obra factura expedida con fecha 11/10/2017, con fee de 500 libras, en la que como concepto facturado se indica exclusivamente:

*"Appearance of **Bts** at ,,, On 01/12/2017"*

Con igual formato, contenido y Fee de 500 libras, se expresa otra factura fechada también en 11/10/2017:

*"Appearance of **Bts** at ... On 014/12/2017".*

Todas las demás están en idénticos términos, salvo la variación del Fee, que en otras (vg. En una de 31/01/2017, por la aparición de **Bts** en Flash Time) es de 750 libras.

Respecto a los contratos,

Atendiendo a los contratos entre **Axy** ("the artist") y **XZ** ("the purchaser"), hay uno por cada evento o show en el que interviene el artista si bien están redactados en los mismos términos salvo obviamente lo específico de cada evento, lugar, fecha, fee, por lo que nos centramos, a título de muestra, en el n.º 2349, de 25/01/2018:

Extractamos los más relevantes a los efectos que aquí interesan:

En el original inglés (no se aporta traducción) se expone :

«The PURCHASER hereby engages the ARTIST to furnish the services of ARTIST for the Engagement (as described herein) upon all the terms and conditions herein set forth, including, without limitation, the Artist Rider, and any other ARTIST addenda referenced herein (if any), all of which are attached hereto and fully incorporated herein by reference.»

En traducción libre de este TEAC:

El artista (osea **Axy**) se compromete con el adquirente (en adelante, **XZ**) a desempeñar su servicio artístico para el evento señalado en las condiciones que aquí se indican, incluido el "Artist rider" y adenda incorporados.

A continuación, en el punto 1. Schedule, se especifica lugar y fecha del show, duración de la intervención, etc.

En **sección 3. FEE**, se dice:

«The Purchaser agrees to pay a guaranteed fee of £1000.

If applicable, and Immediately upon presentation of invoice, PURCHASER shall pay Value Added Tax on the GUARANTEE and all other monies payable hereunder.

DEPOSIT requirements and PAYMENT TERMS are further set forth below in Section 10.
The Rider forms an Integral part of the contract and must be strictly adhered to.»

En traducción libre de este TEAC:

XZ pagará un importe garantizado de 1.000 libras. En su caso y previa presentación de factura el adquirente satisfará el IVA sobre dicho importe garantizado. Las condiciones del deposito previo y de pago se indican mas adelante.

Las **condiciones de pago (Payment terms, en sección 9)** son:

<<All payments shall be paid by PURCHASER In the aforementioned currency, by bank wire transfer as follows:

Deposit in the amount of £1000 + VAT (If applicable) shall be paid to and in the name of ARTISTS agent, **TW LTD** to be received no later than 07/03/2018.>>

En traducción libre:

Todos los pagos han de hacerse por **XZ** en la moneda designada (libras) por transferencia bancaria como se indica: deberá hacerse, no mas tarde de 07/03/2018 (es decir, antes de la celebración del evento en el que había de actuar el artista, que estaba previsto según el mismo contrato, para el 07/07/2018 un deposito previo por importe de 1.000 mas IVA en su caso, en la cuenta del agente del artista, **TW**.

A continuación se consignan los detalles de la cuenta bancaria del agente.

En **sección 4. PRODUCTION:**

<<The Purchaser shall provide and pay for sound, lights and technical requirements as per the Artiste's Rider>>

En traducción libre:

XZ proporcionará y sufragará el sonido, iluminación y demás requerimientos técnicos , de conformidad con el "Artist Rider" (el folleto de necesidades o demandas del artista)

En **sección 5. TRANSPORTATION AND ACCOMMODATION:**

<<Hotels

The Purchaser will provide and pay for 1 Double Rooms in a minimum of a 4 star hotel.
to include breakfast , lunch , dinner

For the duration of 2 x days stay

(Please note the Purchaser must not pay for any hotel until the Artiste Tour manager has agreed the hotel the purchaser wishes to book).

Flights

The Purchaser will provide and pay for 2 Economy Class return flights from southend or stanstead
(Please note the Purchaser will not book any flights until times have been agreed with either the artiste or booking agent in writing).

Ground Transport

The Purchaser will provide and pay for 1 luxury air conditioned vehicle with an English speaking driver for the sole use of the Artiste for the duration of their stay.

Local Tax and Work Permits

The fee is to be net and free of local tax.

Any work permits of visas required for entry to the country must be organised and paid for by the Purchaser.>>

En traducción libre:

Hoteles

XZ proporcionará y sufragará una habitación doble en un hotel de 4 estrellas como mínimo, para 2 días, con desayuno, comida y cena incluidos.

Vuelos

XZ proporcionará y sufragará dos vuelos en clase económica.

También proporcionará y sufragará un vehículo de lujo con aire acondicionado y chófer de habla inglesa para el uso exclusivo del artista durante su estancia.

Impuestos y permisos laborales:

El importe garantizado (fee) es neto y libre de impuestos.

Cualquier permiso laboral o visa requerido para entrar en el país debe ser gestionado y pagado por **XZ**.

En suma, como claramente se desprende de las cláusulas reproducidas, el importe de la "Fee" garantizada de 1.000 libras es un precio totalmente cerrado y neto a disposición del artista y sin que este tenga que utilizarlo para sufragar ningún gasto del evento pues como se aprecia, tanto los gastos de producción como los de hoteles, mantenimiento, vuelos, transporte y desplazamientos en España e impuestos son a cargo de **XZ**.

En relación a Bts:

Las facturas, al igual que en las de **Axy** nada especificaban.

En cuanto a los contratos, tomamos como muestra el nº 2482, de 14/12/2018, entre **Bts** ... obo **Bts** ("the artist") y **XZ** ("the purchaser").

Los términos del contrato son idénticos (salvo naturalmente la mención específica del importe de la Fee) a los del contrato que se acaba de analizar de **Axy**, por lo que las conclusiones han de ser necesariamente las mismas.

En conclusión, **no puede admitirse, por totalmente infundada y contradicha con las evidencias obrantes**, la alegación de la reclamante de que dentro de los importes satisfechos a los artistas había ciertos porcentajes o montante destinados a retribuir de manera separada una serie de servicios de producción u otros sin relación directa con las actuaciones desarrolladas por los Artistas en territorio español.

A la luz de todo lo cual no cabe sino desestimar la pretensión de la reclamante, confirmando las liquidaciones impugnadas en las reclamaciones acumuladas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas