

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 11 de Junio de 2008 (rec. 7710/2002)

Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo

Están sujetas en España, por obligación real al residir en España el pagador y haberse realizado en territorio español las actuaciones artísticas, las cantidades abonadas por una sociedad española a otra holandesa, titular de los derechos de imagen de un artista.

La Sala viene a declarar que están sujetas en España, por obligación real al residir en España el pagador y haberse realizado en territorio español las actuaciones artísticas, las cantidades abonadas por una sociedad española a otra holandesa, titular de los derechos de imagen de un artista, en concepto de cesión de uso de los derechos de imagen y difusión publicitaria del nombre e imagen de un artista musical. Así se desprende de la normativa interna española y del artículo 18.1 del Tratado Hispano-Holandés que autoriza a gravar los rendimientos artísticos obtenidos a través de una sociedad interpuesta.

La conclusión que alcanza el Tribunal se ampara en la revisión del Modelo de Convenio de la OCDE (1992, posterior al Convenio Hispano – holandés) y en los Comentarios al mismo que introdujeron una disposición tendente a evitar la elusión fiscal por vía de la interposición de entidades no residentes, por lo que argumenta extensamente su fallo.

Fundamentos de derecho

Dos son las tesis o propuestas que se han mantenido para calificar esos rendimientos:

1ª/ La primera propuesta es la mantenida por el “pagador-promotor” –HV S.A.- ...En ella se propone la liquidación de estos rendimientos al tipo impositivo del 6% por entenderse que su correcta calificación fiscal es la de “Cánones” tal como se definen en el art. 12 del Convenio Hispano-Holandés, por entender, asimismo, que el titular de dicho cánones es la compañía que reside fiscalmente en los Países Bajos, IBV...

2ª/ La segunda propuesta es la mantenida por la Administración Tributaria que entiende que estas rentas se derivan de una actuación artística desarrollada en España por el artista...

La Sala coincide en este punto con el criterio de la Administración de considerar que los rendimientos percibidos por IBV derivan, necesariamente, de la actuación artística de JM en España y que, a pesar de que material y formalmente se abonen a través o por mediación de la citada sociedad holandesa, su percepción final corresponde al artista. Esta tesis se ve avalada en nuestro Ordenamiento por lo dispuesto en el transcrito art. 70.Uno.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta , en el que se

trata como renta de artistas o deportistas la percibida (se “atribuyan” dice el precepto) por personas o entidades distintas del artista o deportista...

En efecto, esta clase de rentas es una forma más de retribuir a estos artistas por sus actuaciones de tal naturaleza en las que, además de percibir los honorarios convencionales que se derivan de su presencia y actuación directa, se obtienen otras rentas que, estando también vinculadas a la actuación material del artista, éste percibe, no por sus dotes musicales o artísticas, sino por permitir, en este caso, que se utilice su “imagen” con ocasión de su intervención directa y presencia material en los conciertos y posterior comercialización de los mismos. Estos rendimientos artísticos adicionales se obtienen en base a la explotación de la imagen del artista en las actuaciones musicales y por su vinculación a un nombre, que solamente tiene el artista, nunca las sociedades que gestionan sus actuaciones musicales en España, como en este caso hizo la Compañía residente en Holanda, que se limitó a mediar entre el citado artista y la sociedad promotora residente en España.

La presunción que contiene el art. 70.Uno .e) supone que no es necesario probar la vinculación entre el “artista” y la sociedad que percibe la retribución por explotar, según se expresa en el contrato, su derecho de imagen; ni tampoco las cantidades que el “artista” ha percibido de la sociedad por la cesión de los derechos sobre su imagen.

SEPTIMO.- *No podemos dejar de ocuparnos de lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Holanda, en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, de 16 de junio de 1971, así como los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE....*

La sentencia recurrida de la Audiencia Nacional considera aplicable en el presente caso el art. 7 del Convenio Hispano Holandés de 16 de junio de 1971 , según el cual los beneficios de una empresa de un Estados solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él...

A juicio del Tribunal de instancia, no resulta aplicable el art. 18 del Convenio Hispano-Holandés, que se refiere exclusivamente a rendimientos obtenidos por los artistas o deportistas personalmente, al no encontrarse incluida en dicho Convenio la disposición contenida en el apartado 2 del art. 17 del “Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio” de la OCDE de 1977 . La disposición contenida en el art. 17.2 del Modelo no puede aplicarse al presente caso por vía de interpretación, puesto que tal disposición no supone una mera matización de lo establecido en el art. 17.1 del Modelo de Convenio (de contenido análogo al del art. 18 del Convenio entre España y los Países Bajos), sino una expresa cláusula antielusión que introduce una excepción a lo dispuesto en el art. 7 y que no puede ser sobreentendida por uno de los Estados contratantes en los Convenios en que no se encuentra expresamente incluida....

3. Esta Sala entiende que los pagos realizados a IBV deben encuadrarse dentro del art. 18 del Convenio Hispano- Holandés, relativo a las rentas de artistas y deportistas sometidos a imposición en España. El art. 18 del Convenio Hispano- holandés dice así: “No obstante la disposición de los arts. 15 y 16 , las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado donde actúen”.

De tratarse de pagos realizados a una sociedad, y no directamente a un artista, en una primera apreciación podría entenderse que no resulta aplicable este art. 18 al no contener el párrafo segundo del art. 17 del Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE, que es el precepto equivalente al art. 18 del Convenio Hispano Holandés, párrafo segundo que textualmente dispone:

“No obstante lo dispuesto en los arts. 7, 14 y 15 , cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista”.

Conviene recordar que el mencionado Convenio hispano holandés es de una fecha anterior al Modelo de Convenio sobre doble imposición de la OCDE de 1977 y que en el año 1992 se aprobó por los Estados miembros de la OCDE, entre los que figuran Holanda y España, un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta.

Por tanto, no es de extrañar que el art. 18 de aquel Convenio hispano holandés no contenga el párrafo o cláusula segunda relativa al uso de sociedades interpuestas, dado que ésta se incorpora en 1992 al Modelo de Convenio del año 1977.

El art. 18 del Convenio Hispano-Holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los Tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad...

Por todo lo anterior, y teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo ni al texto de los Comentarios del art. 17 del Modelo de Convenio , como así deberían haberlo hecho constar si su posición fuera diferente de la que se desprende de estos Comentarios y como así se ha hecho respecto a otros artículos del Modelo de Convenio, resulta que el art. 18 del vigente Convenio Hispano-holandés debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 17 del Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos Comentarios.

A estos efectos, los Comentarios al párrafo primero del art. 17 del Modelo de 1992 , (“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 y televisión o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en el otro Estado) han supuesto un salto cualitativo importante, respecto del Modelo de 1977, modificando, casi en su totalidad, los Comentarios existentes sobre la base de evitar la elusión tributaria de las rentas obtenidas por artistas y deportistas...

En relación al párrafo 2 del art. 17 del Modelo de Convenio (que contiene una cláusula expresa contra la utilización de sociedades interpuestas), podemos decir que con él se introduce una cláusula antielusión, que pretende impedir la utilización de sociedades interpuesta no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas; sin él, esas rentas tributarían, conforme al art. 7 del Modelo de Convenio , en el Estado de residencia de las sociedades. Con la cláusula del párrafo segundo del art. 17 del Modelo de Convenio se levanta el velo de la sociedad

y se grava directamente al artista o deportista imputándole las rentas y sujetándole a tributación en el país donde las ha generado...

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

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

Por tanto, la ausencia de dicho segundo párrafo o cláusula en el Convenio aplicable en este caso no impide al Estado español, habilitado legalmente por su normativa interna y con base en el art. 18.1 del Tratado Hispano-holandés, gravar rendimientos artísticos obtenidos a través de una sociedad interpuesta. La incorporación de aquella segunda cláusula permitirá que esa misma consecuencia se produzca cuando alguno de los Estados firmantes no dispongan de la antedicha habilitación legal.

La situación española es, desde la aprobación del Reglamento del IRPF por el Real Decreto 1841/1991, la señalada en el Comentario núm. 11 del art. 17 en el sentido de disponer de una norma antiabuso, pues se recoge en el art. 70, apartado 1 , letra e), antes citado.

A fin de evitar la elusión fiscal por vía de la interposición de entidades no residentes, el modelo de Convenio de la OCDE de 1992, a través de sus Comentarios, permite aplicar la normativa interna en caso de que exista. Por ello en el caso español, resultaría directamente aplicable el art. 70.Uno.e) del Real Decreto 1841/1991, en relación con el núm. 1º del art. 17 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Holanda...

OCTAVO.- *En virtud de las consideraciones expuestas, procede estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado por resultar con arreglo a derecho la liquidación practicada por la Unidad de Fiscalidad Internacional que el TEAC confirmó...*