

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 13 de abril de 2011, rec. 456/2006.

Ponente: Oscar González González.

Impuesto sobre Sociedades. Obtención de rentas por la cesión de derechos de imagen de artistas y deportistas, sin mediación de establecimiento permanente. Cantidades abonadas a sociedades interpuestas.

Se discutía la naturaleza, a la luz de los artículos 7, 12 y 18 del Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre España y los Países Bajos, de los pagos hechos por una entidad residente a sociedades residentes en los Países Bajos, por el concepto de derechos de imagen de artistas y deportistas. Si se trataba de rendimientos de actividad empresarial, y no de cánones, no procedería la retención practicada, por lo que se solicitaba su devolución.

La sentencia va a aplicar una cláusula anti abuso no prevista entonces en el CDI.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- ... Se trata, por tanto, de resolver el alcance del número 3 del artículo 12 del CDI que define lo que debe entenderse por "cánones",... tal cual se expresa en el indicado precepto, no puede incluirse el uso o la cesión del uso del derecho de imagen, que no tiene ninguna relación con los supuestos que contempla la norma.

En efecto, el derecho de imagen, como derecho fundamental, está regulado en la Ley Orgánica de 5 de mayo de 1982, como la facultad exclusiva del interesado a difundir y publicar su propia imagen,... Y aunque es un derecho irrenunciable, inalienable e imprescriptible, nada impide a que su titular, como expresa el art. 7.6, en relación con el 2.2 de la Ley, ceda a un tercero su uso para fines publicitarios, comerciales o de análoga naturaleza, como si de un bien patrimonial se tratara, pero sin que ello suponga un desprendimiento absoluto y definitivo del derecho, que sigue inherente a la persona.

De estas características deriva la distinta naturaleza que tiene el derecho de imagen, con respecto a los que menciona el artículo 12.3 CDI, referidos a derechos que, aunque algunos de ellos también tengan la condición de inmateriales, se desgajan de la personalidad del sujeto y adquieren vida propia e independiente, hasta el punto de que pueden ser enajenados perdiendo su autor la titularidad. Esta distinta naturaleza, impediría hacer una ampliación del concepto de canon de ese precepto al derecho sobre la propia imagen.

Ahora bien, si el razonamiento anterior podría llevar a una estimación del recurso, no puede desconocerse el hecho de que las rentas obtenidas por la explotación por un tercero (persona física o jurídica) de los derechos de imagen en el país en que actúen los titulares de ese derecho, constituyen hecho imponible en ese país, y, aunque en el CDI no se contenga cláusula antielusión del impuesto por esos terceros, lo

cierto es que esta Sala en su sentencia de 11 de junio de 2008 , consideró que esa cláusula se encontraba inmersa en el artículo 18 . Se razonó así en dicha sentencia:

“ 3... 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...

... 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...

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...

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... una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio... 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.

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.