



UNIVERSITAT DE BARCELONA



Seminario de Derecho tributario empresarial

**La cláusula antiabuso en las relaciones
económicas internacionales**

por

Gemma Blasco Martínez

Abogado

**Profesora Asociada de Derecho financiero y tributario
de la Universidad de Barcelona**

Barcelona, 21 de marzo de 2009

1.- Introducción

Las cláusulas anti-abuso están adquiriendo en los últimos tiempos una gran relevancia en la aplicación tanto de nuestro Derecho Tributario Internacional como en el Derecho Internacional Tributario del que forma parte, principalmente, el Derecho convenido que resulta de los Tratados o Convenios internacionales firmados entre España y otro Estado para evitar la Doble Imposición.

En el primero, el Derecho interno que regula relaciones internacionales, junto con las cláusulas anti-abuso de carácter general que resultarían de aplicación y que se recogen en la Ley General Tributaria, así la prevista en el artículo 13, sobre calificación, que viene a asentar el principio de *substance over form*; o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, regulado en el artículo 15; o, también la simulación, que regula el artículo 16 del mismo texto normativo, nuestro Derecho Tributario Internacional prevé otras cláusulas anti-abuso de carácter especial.

Tales cláusulas las encontramos, en su mayoría, en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que establecen, entre otras, normas sobre subcapitalización, transparencia fiscal internacional, precios de transferencia, transacciones inmobiliarias a través de sociedades, exenciones en materia de doble imposición internacional y operaciones con paraísos fiscales. Parte de estas normas resultan de la trasposición del Derecho Comunitario a nuestro ordenamiento jurídico y, para su interpretación es obligado atender a la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre cuyos pronunciamientos podemos destacar las Sentencias TJCE 17-10-96 *Denkavit-Vitic-Vormeer* (C-283, 291 y 292/94), 12-09-06 *Cadbury Schweppes* (C-196/04), 13-03-07 *Thin Cap Grup Litigation* (C-524/04) y la más reciente, de 17-01-08 *Lammers&Van Cleeff* (C-105/07).

Por su parte, el Derecho de los Convenios para evitar la Doble Imposición, no sólo se limita a repartir la potestad tributaria para gravar las rentas entre los dos Estados contratantes, sino que también incorpora en su articulado normas tendentes a evitar el fraude fiscal o el uso indebido de los Convenios. En este ámbito, los Estados pueden, si tras el proceso de negociación así se aceptase, introducir aquellas cláusulas anti-abuso que estimen más convenientes, para cuya aplicación deben servir de pauta interpretativa tanto las cláusulas recogidas en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, MC de la OCDE) como los Comentarios a su articulado, atendiendo, igualmente, a las reservas y observaciones que cada Estado hubiera podido efectuar al respecto.

Como sucede en el Derecho interno, en el Derecho internacional de los Tratados o Convenios podemos distinguir entre cláusulas anti-abuso de carácter general y cláusulas específicas. Las primeras, siguiendo el MC de la OCDE, van dirigidas, de un lado, a delimitar la residencia (artículo 4 del MC OCDE), en tanto que se configura como requisito *sine quanon* para poder gozar de los beneficios de un Convenio y, de otro, a analizar el tratamiento aplicable a las denominadas sociedades de personas o *partnerships* (artículo 1, comentarios 5 y 6 al MC OCDE), e intentar paliar la problemática que surge del diferente trato que, desde el punto de vista tributario, se pudiera otorgar, en su caso, a estas entidades por los Estados intervinientes.

De otro lado, entre las cláusulas especiales cabría citar, entre otras, las cláusulas contra la utilización de sociedades instrumentales o “conductoras”, las cláusulas dirigidas a operaciones vinculadas, la cláusula del beneficiario efectivo y las cláusulas que tienen por finalidad evitar la utilización de sociedades interpuestas, destacando, entre estas últimas, la cláusula de sociedades de inmuebles y la cláusula de artistas y deportistas.

La amplitud de la temática objeto de análisis permite ceñir el presente trabajo al estudio concreto de la última de las cláusulas citadas, la cláusula de artistas y deportistas, que pretende evitar la utilización de sociedades interpuestas para canalizar pagos de rentas

cuyo beneficiario efectivo, en base a las circunstancias de hecho concurrentes en cada caso, deba estimarse que es el artista o el deportista.

A su vez, atendiendo a la diversidad de retribuciones susceptibles de ser percibidas por artistas y deportistas, no siempre derivadas de la actuación artística o deportiva, acotaré el análisis a las rentas derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, dedicando especial atención al pronunciamiento del Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 11 de junio de 2008. Con el fin de centrar su análisis, se hace necesario poner de manifiesto desde el inicio que, la cuestión a dilucidar era la referente a determinar si las cantidades pagadas por una sociedad española a una entidad residente en Holanda y sin establecimiento permanente en España, en base a un contrato suscrito el 15 de mayo de 1995, en concepto de cesión de uso de los derechos de imagen y difusión publicitaria del nombre e imagen de determinado artista, por el período comprendido entre el 15 de mayo y el 1 de noviembre de 1995, estaban o no sujetas a tributar en España por el, entonces vigente, Impuesto sobre Sociedades por obligación real en aplicación del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

2.- Naturaleza jurídica de los pagos por cesión de derechos de imagen

Con carácter previo al estudio de la citada cláusula anti-abuso, es preciso determinar, a la luz del Derecho Tributario nacional e internacional, cuál es la naturaleza de las rentas percibidas por una sociedad no residente en España derivadas de la cesión del derecho a explotar la imagen de un artista o deportista, derecho que previamente le ha sido cedido por aquél o, incluso, por un tercero, anterior cesionario del mismo.

Como se verá, no se trata de una cuestión pacífica, ni doctrinal ni jurisprudencialmente. Tres son las categorías de rentas en las que cabría enmarcar los pagos a sociedades por el citado concepto: beneficios empresariales, cánones y renta de artistas y deportistas.

2.1.- Beneficio empresarial

No siendo pacífica dicha cuestión, hay quienes sostienen que la posible duda debe quedar circunscrita a la aplicación del artículo 12 del MC de la OCDE (canon) o del artículo 17 del mismo (rentas de artistas y deportistas). En este sentido, cabría descartar la calificación de las rentas generadas como beneficios empresariales, en aplicación del artículo 7.7 del MC de la OCDE, relativo a los citados beneficios empresariales, cuyo tenor literal es el que a continuación se transcribe:

“Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo”.

Por tanto, cuando exista una regulación específica en otros artículos de un Convenio para evitar la Doble Imposición, como es el caso de los cánones o de las rentas de artistas y deportistas, el tratamiento aplicable a los beneficios obtenidos por el desarrollo de una actividad empresarial estarán sujetos a las reglas de reparto de competencia que establezca el Convenio para dicha regulación específica en cada caso.

Éste es el criterio que resulta de los Comentarios al MC de la OCDE, en concreto, de los relativos al artículo 7.7, en el apartado 62 de su última versión de julio de 2008.

Y este mismo criterio es el seguido por el Tribunal Supremo, en la citada Sentencia de 11 de junio de 2008. En su pronunciamiento, el Alto Tribunal negó expresamente que se tratase de beneficios empresariales en virtud de lo establecido en el apartado 5 del artículo 7 del Convenio Hispano-Holandés, cuyo tenor literal es idéntico al del artículo 7.7. del MC de la OCDE, antes transcrito.

A juicio del Tribunal Supremo, debe apreciarse el carácter subsidiario de esta tipología de rentas, beneficios empresariales, con respecto a otros preceptos de carácter más específico

y que siempre –señala el Tribunal- serían preferentemente aplicables. Así, manifiesta el Tribunal, en su Fundamento de Derecho Segundo, lo siguiente:

“Los Convenios firmados por España no desvirtúan nada de lo anterior puesto que el art. 7 del Convenio Hispano-Holandés para evitar la doble imposición no es aplicable al caso puesto que tal norma, en su apartado primero, no contiene más que un principio de carácter general, que no es atinente al caso, habida cuenta de las características del contrato. E incluso el apartado cinco de aquél artículo sanciona que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo. Es decir, se sanciona claramente el carácter siempre subsidiario de aquel art. 7 con respecto a otros preceptos de carácter más específico y que siempre serían preferentemente aplicables al presente caso”.

Con todo, la Sentencia de instancia, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002, abogó por considerar que las rentas objeto de litigio tenían la calificación de beneficios empresariales, a la luz del Convenio suscrito entre España y los Países Bajos. Tal argumento fue el que permitió estimar las pretensiones de la demandante que, seis años más tarde, decayeron por la Sentencia de casación.

2.2.- Canon

Respecto de qué tipología de rentas deban ser encuadradas dentro del concepto de canon, interesa señalar que el derecho a la propia imagen se encuentra reconocido en el artículo 18.1 de la Constitución Española, junto a otros derechos de la personalidad, y se regula en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen. Este derecho tiene un contenido económico que supone que la explotación comercial de la propia imagen puede convertirse en objeto de tráfico mercantil, siendo no controvertida esta circunstancia.

Efectuada esta breve introducción respecto de la explotación comercial de la propia imagen, debemos pasar a analizar qué calificación fiscal debe otorgarse a las contraprestaciones satisfechas por la cesión de tales derechos. Para dar cumplida respuesta a esta cuestión, debemos remitirnos al artículo 25. 4, letra d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), que considera como *“otros rendimientos del capital mobiliario”* a *“los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”*. Es decir, que tales rentas se consideran, bien rendimientos del capital mobiliario, salvo que se obtengan en el ejercicio de una actividad empresarial.

Una vez vista la calificación que en Derecho Tributario interno resulta procedente, debemos plantearnos si los rendimientos objeto de análisis, que la LIRPF ha calificado como *“otros rendimientos del capital mobiliario”*, pueden considerarse como cánones a la luz del concepto de canon que se contiene en los Convenios para evitar la Doble Imposición celebrados por el Estado Español o, si por el contrario, una calificación más correcta sería, como se ha dicho, la de *“beneficio empresarial”* o la de *“rentas de artistas y deportistas”*.

Para delimitar el citado concepto, en orden a apreciar si pueden considerarse cánones los rendimientos derivados de la explotación del derecho de imagen, se transcribe, a continuación, el apartado segundo del artículo 12 del MC de la OCDE:

“2. El término «cánones» en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”

En base al contenido de las resoluciones jurisdiccionales y administrativas dictadas al respecto de esta cuestión¹, podemos concluir que para que una determinada renta pueda calificarse como canon es necesario que se cumplan determinados requisitos.

En primer lugar, la renta satisfecha debe constituir la contraprestación por una cesión de uso, sin transmisión de la titularidad del derecho cuya utilización se cede.

De manera clara y rotunda se pronunció en este sentido el Tribunal Supremo español en Sentencia de 29 de julio del 2000, en cuyo Fundamento de Derecho Noveno manifestó:

“Precisado lo anterior, es necesario determinar, respecto de la tecnología incorporada en forma de patentes, modelos de utilidad, etc., si el contrato referido de 29 de julio de 1981, ha transmitido o no el 81 % de su propiedad o simplemente el derecho de uso.

Hay que concluir, por tanto, que nos hallamos ante una cesión de uso de las patentes, modelos de utilidad, documentación técnica y “know-how”, referidos, y no ante la transmisión del 81% de su titularidad o propiedad, razón por la cual es aplicable el artículo 12, del Convenio Hispano-Alemán para evitar la Doble imposición y prevenir la Evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, de 5 de diciembre de 1966, que confiere a España el derecho a gravar al tipo convenido del 5 por 100, los “cánones” pagados (...).”

En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril del 2000.

Los pagos por derechos de imagen cumplen la premisa citada. La imagen de una persona, tal y como se desprende del artículo 18 de la Constitución Española y de la citada Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen constituye un derecho personalísimo y, como tal,

¹ R.T.E.A.C de 25 de abril de 1990 y de 27 de mayo de 1992; R.D.G.T. de 6 de febrero de 1992; Convenio España-E.E.U.U.; R.D.G.T. de 19 de enero de 1994; Convenio España-Reino Unido; Federal Court of Appeal Canadá, 1975, 75 DTC 5, 371, Convenio Canadá – Francia.

intransmisible. Se puede ceder su uso, pero nunca puede transmitirse el derecho, su titularidad.

En cuanto al segundo requisito, debe tratarse de una renta que se satisfaga en una relación en que el prestador del servicio o cedente asuma el compromiso de alcanzar un resultado determinado no puede calificarse como canon².

En la cesión, por precio, del uso de un derecho de imagen el cedente no garantiza la producción de un determinado resultado. Su única obligación consiste en mantener al cesionario en el uso del citado derecho. Por lo tanto, los pagos por derechos de imagen también cumplen el segundo de los requisitos exigidos para poder afirmar que estamos ante un canon.

Un buen número de autores, tanto españoles como de otros países, se han pronunciado a favor de considerar que las rentas objeto de análisis deben considerarse como cánones. Entre otros, cabría citar a TOVILLAS MORÁN³, quien considera que la amplia definición de cánones contenida en el apartado 2 del artículo 12 permite incluir entre los mismos a las cantidades obtenidas por la explotación de los derechos de imagen.

Igualmente, siguiendo una clasificación efectuada por FALCÓN Y TELLA⁴, en los casos de pagos realizados a una sociedad en concepto de imagen estamos ante un arrendamiento de derechos; se trata de un contrato por el que una de las partes cede a otra, por un espacio determinado y a cambio de un canon o precio, la explotación de unos derechos de contenido inmaterial (los derechos de imagen de determinada persona).

² Favorables a este requisito son la R.D.G.T. de 31 de enero de 1991; Convenio España – Suiza; R.D.G.T. de 30 de julio de 1995; Convenio España – Austria; R.D.G.T. de 4 de noviembre de 1994.

³ TOVILLAS MORÁN, J.M.: *El tratamiento tributario del derecho de imagen*. Ed. Marcial Pons 2001.

⁴ FALCÓN Y TELLA, R.: “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, en *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*; E. Fernández Herrero, y J.I. Gorospe Oviedo (coordinadores), Madrid, Monografías Civitas.

En el ámbito internacional, VOGEL⁵ estima que la explotación de las actividades de un artista o deportista genera frecuentemente royalties a los cuales se aplica el artículo 12 del Modelo de Convenio.

Atendiendo al contenido de los párrafos anteriores, resulta evidente que existe un amplio posicionamiento doctrinal y jurisprudencial favorable a considerar que los pagos por el uso del derecho de imagen de artistas o deportistas deben considerarse como cánones.

De tal posicionamiento se aleja, sin embargo, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 11 de junio de 2008. El Alto Tribunal, tras rechazar expresamente, como se ha expuesto, que las rentas obtenidas en España pudieran entrar dentro de la categoría de beneficios empresariales, ni siquiera entra a considerar la posibilidad de que el tratamiento tributario aplicable fuere el propio de los cánones.

2.3.- Renta de artistas y deportistas

Y descartadas que sean las dos categorías anteriores, la posición del Tribunal no pudo ser otra más que estimar que la renta objeto del litigio debía necesariamente calificarse como renta de artistas y deportistas, por aplicación del artículo 18 del Convenio de constante referencia, interpretado a la luz del artículo 17.1 del MC de la OCDE y de los Comentarios al mismo.

El artículo 18 del citado Convenio, cuya redacción en nada difiere a la del artículo 17 del MC de la OCDE, dispone:

“No obstante las disposiciones de los artículos 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

⁵ K. VOGEL, *Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD-Model and US-Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German treaty practice*, Deventer, Lower Law and Taxation Publishers, 1991, pp. 839-852.

actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado donde actúen”.

En sede de calificación de rentas, debemos hacer referencia, igualmente, al Comentario 9 al apartado 1 del citado artículo 17 del MC de la OCDE. La finalidad pretendida por el Comentario 9 es la de adicionar a las rentas directamente derivadas de la actividad de un artista o deportista aquellas otras obtenidas bajo la forma de cánones o derechos de patrocinio y publicidad.

Por tanto, opera un suerte de recalificación de rentas, tal y como se desprende de los Comentarios al precepto que el Comité de Asuntos Fiscales expresa en los siguientes términos:

“En general, cuando no exista relación directa entre tales rentas y una actuación pública del artista o el deportista en el país de que se trate, serán aplicables otros artículos. El artículo 12 será aplicable normalmente a los cánones por derechos de la propiedad intelectual, y no el artículo 17 (ver párrafo 18 de los Comentarios al artículo 12), pero los derechos de publicidad o de patrocinio estarán fuera del contexto del artículo 12. El artículo 17 será aplicable a las rentas de la publicidad y del patrocinio, etc., relacionadas directa o indirectamente con actuaciones o apariciones públicas en determinado Estado. Otras rentas de naturaleza análoga que no puedan atribuirse a tales actuaciones o apariciones públicas se registrarán por las reglas generales del artículo 14 o el artículo 15, según el caso.(...)”.

Del contenido del párrafo transcrito no se desprende con total claridad si la recalificación de rentas opera en todo caso cuando exista una relación directa o indirecta entre aquéllas y la actuación del artista o deportista, o si, por el contrario, para determinados tipos de rentas, como las derivadas de la propiedad intelectual (cánones), la recalificación procede únicamente cuando tal relación sea directa. Obsérvese al respecto que, mientras que en sentido negativo el comentario guarda silencio sobre la relación indirecta (“... cuando no exista relación directa (...) serán aplicables otros artículos”), en sentido positivo abarca la doble relación, directa e indirecta (“El artículo 17 será aplicable a las rentas de la publicidad y del patrocinio, etc., relacionadas directa o indirectamente ...”).

Dada la falta de claridad del texto, la interpretación más conservadora nos llevaría a considerar que cualquiera que fuese la naturaleza de las rentas relacionadas, directa o indirectamente, con la actuación o aparición pública del artista o deportista no residente les sería atribuible el régimen previsto en el artículo 17 del MC de la OCDE y, en consecuencia, tal y como se expondrá más adelante, el Estado de la fuente donde la actuación se lleve a cabo podría someterlas a gravamen.

Ésta es la interpretación que fue seguida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la Resolución de 8 de septiembre de 2000, secundada, posteriormente, por el Tribunal Supremo en su Sentencia de junio de 2008, en relación con las rentas obtenidas en España por la sociedad holandesa derivadas de la cesión de los derechos de imagen de un artista no residente en dicho territorio.

Para el Alto Tribunal la cuestión no ofrece dudas, y afirma: *“El art. 18 de aquel Convenio hace referencia a artistas y deportistas, precepto que, por consiguiente, es el ahora aplicable (...)”*, para continuar señalando lo siguiente:

“(...) en este caso, existe una íntima relación de ese derecho de naturaleza personal -es decir, el derecho sobre la propia imagen- con las condiciones o cualidades artísticas -también de naturaleza personal- que posee el titular del derecho de imagen (que es una personalidad del mundo de la canción, universalmente conocida) de tal forma que aquéllas son la causa y el presupuesto de éste y, en consecuencia, aún habiéndose formalizado dos contratos distintos por la entidad Viajes Halcón, SA (uno con el artista D. Juan Manuel y el otro con la entidad holandesa, titular de sus derechos de imagen) mediante ambos lo que se retribuye es la serie de conciertos realizados en España por el citado artista y la utilización de la imagen del mismo, que se asocia publicitariamente a la entidad que lo contrata para efectuar dicha gira, esto es, Viajes Halcón, SA, por lo que todos los rendimientos percibidos por la sociedad holandesa derivan necesariamente de la actuación artística de D. Juan Manuel en España y su percepción final le corresponde a él y no a la sociedad holandesa”.

La relación directa que el apartado de referencia exige a los cánones en orden a ser recalificados como renta de artistas y deportistas es el principal argumento del que se sirvió

el Tribunal Económico-Administrativo Central⁶, primero, y el Tribunal Supremo, después, para desestimar la argumentación vertida en la Sentencia de instancia. En dicho supuesto, recordemos, se apreciaba que la retribución por derechos de imagen se relacionaba directa e indiscutiblemente con una serie de conciertos efectuados por un artista en España durante un breve período de tiempo.

Llegados a este punto, no cabe sino concluir que se pone de manifiesto, más si cabe en el supuesto de sentar jurisprudencia una Sentencia posterior en este mismo sentido, la necesidad ineludible del intérprete del Derecho de profundizar en el análisis del supuesto de hecho que en cada caso deba considerarse, realizando una labor selectiva de la tipología de rentas derivada de la cesión del derecho a la explotación de la imagen de artistas y deportistas y atendiendo a la relación directa o, en su caso, indirecta entre tal renta y la actuación artística o deportiva. Todo ello, con el fin de, cuando menos, intentar determinar correctamente la calificación jurídico-tributaria aplicable a las mismas conforme a lo previsto, no sólo en nuestro Derecho interno o en los Convenios de Doble Imposición firmados por el Estado español, sino también en el denominado “*soft-law*” contenido en el MC de la OCDE y en sus Comentarios.

Con todo, y sin entrar a enjuiciar el caso litigioso que resuelve el Tribunal Supremo, la interpretación y aplicación de una norma debe siempre llevarse a cabo sin olvidar el contexto y la finalidad concreta para la que fue creada. Así, si el Comité de Asuntos Fiscales estimó conveniente introducir el Comentario 9 al apartado 1 del artículo 17 del MC de la OCDE, con la finalidad de evitar que determinadas rentas efectivamente relacionadas con la actividad de un artista o deportista quedaran excluidas del ejercicio de la potestad tributaria que el citado precepto atribuye al Estado de la fuente, el intérprete al aplicar la norma no puede desconocer dicha finalidad. De lo contrario, se corre el riesgo de que el Derecho y la Justicia creen situaciones injustas.

⁶ En contra, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 26 de mayo de 2000, en la que atribuyó a tales rentas la calificación de “beneficio empresarial” sobre la base normativa del mismo Convenio Hispano-Holandés.

3.- La cláusula anti-abuso de sociedades de artistas y deportistas

Adviértase cómo acaba el Tribunal Supremo la última frase del párrafo de la Sentencia de 11 de junio de 2008, anteriormente transcrito:

“(…) por lo que todos los rendimientos percibidos por la sociedad holandesa derivan necesariamente de la actuación artística de D. Juan Manuel en España y su percepción final le corresponde a él y no a la sociedad holandesa”.

El Tribunal desconoce la personalidad jurídica de la sociedad holandesa cedente del derecho a la explotación de la imagen del artista y perceptora de rentas obtenidas en España.

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes prevé en su artículo 13, 1, letra b) la conocida cláusula anti-abuso de las sociedades de artistas y deportistas en los siguientes términos:

“1. 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. 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”.

Sin embargo, no pasa desapercibido el hecho de que el ya citado artículo 18 del Convenio Hispano-Holandés, no contiene ninguna cláusula anti-abuso como la expuesta. En

concreto, dicho precepto no incorpora la cláusula prevista en el apartado 2 del artículo 17 del MC de la OCDE, introducida en el año 1992 como resultado del Informe de la OCDE “*Entertainment Report*”, con la finalidad de evitar la utilización de sociedades instrumentales. Su tenor literal es el que sigue:

“No obstante lo dispuesto en los artículos 7º, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista del espectáculo o el deportista”.

El reparto de la soberanía tributaria sobre las rentas derivadas de actuaciones artísticas y deportivas viene regulado, como es sabido, en el artículo 17, apartado 1, del MC de la OCDE de constante referencia, estableciendo un régimen de tributación compartida entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia del perceptor de la renta. En base a dicho régimen, el Estado en el que se lleve a cabo la actuación del artista o deportista (Estado de la fuente) se reserva el derecho a gravar las rentas obtenidas por tal actuación, sin perjuicio de la imposición que, conforme al principio de gravamen sobre la renta mundial del artista o deportista, pudiera ser exigida por el Estado de residencia. Esta última imposición será objeto de corrección mediante la aplicación de los mecanismos para evitar la doble imposición establecidos al efecto en cada caso.

La distribución de la potestad tributaria entre los dos Estados contratantes contenido en el citado precepto no ofrece dudas en su aplicación respecto de aquellos casos en los que la renta deba ser satisfecha directamente al deportista, en su condición de no residente en el Estado en el que desarrolla su actuación. Sin embargo, cuando el artista o deportista no sea el perceptor directo de los rendimientos derivados de su actividad, sino una tercera persona (sociedad no residente), la interpretación literal del citado precepto permitiría, dependiendo de la calificación atribuida a tales rendimientos por el respectivo Convenio, excepcionar la potestad tributaria del Estado de la fuente.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE trató de evitar la anterior consecuencia, en primer lugar, a través de sus Comentarios al apartado 1 del artículo 17 y, en segundo lugar, introduciendo, como se ha dicho, el apartado segundo al citado artículo en el Modelo de Convenio de 1977.

En cuanto a la primera de las medidas tomadas por el Comité, con el comentario 8 se cuidó de ampliar el ámbito de aplicación del apartado 1 del mencionado precepto con el fin de que no sólo abarcara a las rentas obtenidas por la persona física no residente de forma directa, sino también a aquellas que se obtengan indirectamente por el artista o deportista. En particular, hace referencia a la obtención de rentas por una sociedad unipersonal de la que el artista o deportista fuera empleado, estableciendo en este caso lo siguiente:

“De la misma forma, en el caso de un artista o un deportista empleado, por ejemplo, por una sociedad unipersonal, el Estado donde tiene lugar la actuación puede gravar una parte apropiada de cualquier remuneración pagada a la persona física. Además, cuando su legislación fiscal aplique el principio de transparencia a dichas entidades y trate las rentas como si se obtuviesen directamente por la persona física, el apartado 1 permite que ese Estado grave las rentas derivadas de las actuaciones realizadas en su territorio, obtenidas por la entidad en beneficio de la persona física, incluso si las rentas no se pagan de hecho como remuneraciones a la persona física”.

Del texto transcrito resulta que si la legislación interna del Estado de la fuente prevé un régimen de transparencia para las sociedades de artistas o deportistas, dicho Estado podría someter a tributación la renta obtenida por la sociedad en beneficio de la persona física.

Conviene recordar que el comentario 8 del apartado 1 objeto de análisis parte de la premisa de que el artista o deportista no tiene la condición de residente en el Estado de la fuente, esto es, en el Estado donde realiza su actuación. En este contexto, si la renta derivada de su actividad se obtiene a través de una sociedad no residente, la potestad tributaria del Estado de la fuente podría quedar mermada, al no poder someter a tributación dicha renta ni en sede de la persona física –que no aparece como su perceptor- ni en sede de la sociedad. Y

es, precisamente, esta consecuencia la que pretendió evitar el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE con el comentario 8 al apartado 1 del citado artículo 17.

Pero más allá de todo lo expuesto, y relación ya con el apartado 2 del artículo 17 del MC de la OCDE, surge de inmediato la duda sobre la posibilidad de aplicar una norma anti-abuso a la resolución de un litigio, tal y como hizo el Tribunal Supremo, siendo que tal norma no está recogida en el Convenio para evitar la Doble Imposición aplicable al caso concreto.

Se transcribe a continuación el razonamiento jurídico invocado por el Alto Tribunal:

“El art. 18 referido debe 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 hubiesen sido firmados con anterioridad.

Y conviene apuntar el hecho de que el mencionado Convenio Hispano-Holandés es de una fecha anterior al Modelo de Convenio sobre Doble Imposición de la OCDE de 1977 y, naturalmente, al actualmente vigente de 1992.

Por tanto, no es de extrañar que el art. 18 del Convenio Hispano-Holandés no contenga la cláusula relativa al uso de sociedades interpuestas, dado que esta cláusula se incorpora al Modelo de Convenio del año 1977.

Como conclusión cabe decir que cualquier tipo de renta derivada de una actuación artística, aunque sea renta procedente de la cesión de derechos de imagen o de la difusión publicitaria del artista, está comprendida en el ámbito del art. 18 del Convenio Hispano-Holandés (En la misma línea, el punto 7 de los Comentarios al Modelo de 1992 y relativo al párrafo primero del art. 17 del mismo afirma que cualquier renta que perciban los empresarios por cuenta del artista o deportista sí son abarcadas por este artículo). Y es claro que tiene el mismo sentido el citado art. 70.1.e) del Reglamento del IRPPFF, de 30 de diciembre de 1991.”

Bien es cierto que esta argumentación es acorde con el contenido del apartado “Relaciones

con las versiones anteriores”, dentro de las “*Observaciones generales al Convenio Modelo*”⁷ que, a favor de una interpretación ambulatoria o dinámica, aboga por la retroactividad de los cambios introducidos en el MC de la OCDE, así como en sus Comentarios, a la hora de interpretar y aplicar normas de un Convenio anterior. Para la OCDE, los cambios a los Comentarios tienen efectos retroactivos “*ya que reflejan el consenso de los países Miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a supuestos determinados*”.

En contra, algún sector doctrinal, ha manifestado que los Comentarios no pueden constituir ni el contexto ni el significado especial de los Convenios más antiguos cuando introduzcan variaciones sustanciales con respecto a los Comentarios de la OCDE de fecha anterior. En este sentido, señalar que si los Comentarios pudieran ser considerados como “meras

⁷ “*Relación con las versiones anteriores:*

33. *Al redactar el Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales examinó el problema de los conflictos de interpretación que podrían surgir a causa de los cambios efectuados en los artículos y Comentarios del Proyecto de Convenio de 1963. En aquel momento el Comité consideró que, en la medida de lo posible, los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos del Convenio Modelo de 1977. También se indicó que los países Miembros que desearan clarificar su posición en ese sentido podrían hacerlo mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competentes conforme al procedimiento amistoso y que, incluso en defecto de tal intercambio de cartas, dichas autoridades podrían utilizar el procedimiento amistoso para confirmar esta interpretación en casos particulares.*

34. *El Comité considera que los cambios efectuados desde 1977 en los artículos del Convenio Modelo y los Comentarios deben interpretarse de la misma forma.*

35. *No hace falta decir que las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios consecuencia directa de aquéllas, no serán relevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquéllos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países Miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a supuestos determinados.*

36. *Mientras el Comité considera que los cambios efectuados en los Comentarios deberán tenerse en cuenta al interpretar y aplicar convenios concluidos antes de su adopción, rechaza cualquier forma de interpretación a contrario, conforme a la cual un cambio en un artículo del Convenio Modelo o en los Comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes de las que resultan de la redacción anterior. Muchos cambios pretenden simplemente aclarar, no cambiar, el sentido de los artículos o los Comentarios, y dicha interpretación sería claramente errónea en tales casos.”*

normas aclaratorias, sería posible mantener válidamente que los nuevos Comentarios se aplican sobre los anteriores. Sin embargo, como señala MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.⁸, en un buen número de ocasiones, las modificaciones a los Comentarios distan mucho de ser meramente aclaratorias.

Sin necesidad de profundizar más en el doble posicionamiento doctrinal sobre la retroactividad o no de los Comentarios al MC de la OCDE, y reconociendo que tales Comentarios no son normas jurídicas que crean para los Estados una “obligación mitigada o blanda” (“soft-obligation”) y que su función es meramente interpretativa, cabría pensar que la argumentación seguida por el Tribunal Supremo en su Sentencia es un claro quebranto del principio de jerarquía normativa y de la primacía del Derecho Internacional de los Tratados frente al Derecho Interno.

3.1.- El principio de jerarquía normativa de los tratados y convenios internacionales

El artículo 96.1 de la Constitución Española tiene el siguiente tenor literal:

“Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional”.

La interpretación de este precepto ha sido efectuada con claridad por el Tribunal Constitucional. Así, en la Sentencia de 14 de febrero de 1991 afirma al respecto de la primacía de los tratados internacionales sobre la normativa interna lo que se señala a continuación:

“Tampoco cabe estimar infringido el artículo 96.1 de la Constitución Española. El segundo inciso de este precepto se limita a reconocer la primacía

⁸ Martín Jiménez, A.J.: “Los Comentarios al MCOCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes”, en *Carta Tributaria*, 20/2003.

de la norma jurídico-internacional convencional sobre la norma interna (STC 11/1985, FJ 4), sustrayendo al legislador interno toda competencia para derogar, modificar o suspender los Tratados regularmente introducidos en el ordenamiento interno”.

En el mismo sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de enero de 1985.

Resulta evidente que las normas contenidas en un Convenio para evitar la Doble Imposición no pueden ser derogadas, modificadas o suspendidas por la normativa interna. Esta afirmación constituye reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, único órgano legitimado para interpretar la Carta Magna española. Ante este claro e inequívoco posicionamiento jurídico, tiene difícil encaje el hecho de que no existiendo la cláusula anti-abuso en el artículo 18 del Convenio de constante referencia, por vía interpretativa y en base a los Comentarios del MC de la OCDE que, como se ha dicho, no tienen el *status* de norma jurídica de obligado cumplimiento para los Estados, se modifique el contenido de un Convenio que, tal y como hemos visto, goza de “*primacía sobre la norma interna*”.

Tal primacía, en el supuesto objeto de análisis, nos llevaría a considerar que cuando no exista la norma anti-abuso en el Derecho convenido por los dos Estados, norma que aquéllos podrían haber introducido de mutuo acuerdo bien al inicio, bien mediante renegociación posterior del Convenio, la aplicación de dicha norma no puede resultar del ordenamiento jurídico interno de uno de los Estados contratantes. En tal caso, la norma devendría inaplicable debido a su incompatibilidad con el contenido del articulado del tratado internacional⁹.

⁹ A favor de esta tesis se posiciona una parte de la doctrina, entre otros autores, PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “Derecho de imagen de deportistas”, *Revista de Estudios Financieros*, núm. 214, pág.32., TOVILLAS MORÁN, J.M., *El tratamiento tributario del derecho de imagen*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2001.

3.2.- Aplicación de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE

Ante tal evidencia, se plantea la cuestión relativa a si los Comentarios de la O.C.D.E. pueden, por vía interpretativa, modificar la letra de un Convenio. O dicho de otro modo, si la interpretación de los Comentarios al MC de la OCDE pueden dar lugar al quebranto de la primacía de los Tratados sobre la norma interna analizada en el punto precedente.

El análisis de esta cuestión que se abordará en base a los Comentarios al artículo 1 del MC de la OCDE, requiere con carácter previo recordar que, la cláusula anti-abuso objeto de estudio tiene por finalidad evitar el resultado de estructuras jurídicas societarias tendentes a evitar el ejercicio de la potestad tributaria de un Estado sobre determinadas rentas que, de no existir tales estructuras, quedarían sujetas a tributación.

En efecto, los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al artículo 1 del MC de la OCDE dedican buena parte de su contenido a las medidas dirigidas a evitar el uso indebido de los Convenios y, entre tales medidas, no pueden desconocerse las de carácter unilateral establecidas por cada uno de los Estados contratantes en su respectivo derecho interno. En este sentido, interesa traer a colación la referencia que sobre el particular efectúa el Comité de Asuntos Fiscales en el apartado 7 de tales Comentarios, señalando lo que sigue:

“7. La finalidad de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional; sin embargo, no deben facilitar la evasión o el fraude fiscales. Ciertamente, los contribuyentes tienen la posibilidad de aprovechar al margen de los convenios de doble imposición, las diferencias entre los niveles impositivos existentes en los Estados y los beneficios fiscales reconocidos en las legislaciones fiscales de los diferentes países, correspondiendo a los Estados en cuestión adoptar las disposiciones adecuadas en su legislación interna para evitar tales maniobras. En ese caso, dichos Estados desearán salvaguardar en sus convenios bilaterales de doble imposición la aplicación de las disposiciones de esa naturaleza contenidas en su legislación interna.”

La posibilidad de salvaguardar en los Convenios para evitar la Doble Imposición las medidas anti-abuso introducidas en la normativa interna de un Estado se prevé claramente en el Comentario transcrito. Ello no obstante, debemos señalar que, en el Convenio Hispano-Holandés no se introdujo la cláusula anti-abuso prevista en el Derecho interno español y en el propio apartado 2 del artículo 17 del MC de la OCDE.

Cierto es que para salvar dicha ausencia se podría invocar el momento temporal en el que el Estado español suscribió el citado Convenio, tal y como hace el Tribunal Supremo en la Sentencia del 2008 al señalar:

“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”.

En este sentido, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha precisado en sus Comentarios lo que a continuación se transcribe:

“(…) las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios consecuencia directa de aquéllas, no serán relevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquéllos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su

adopción, ya que reflejan el consenso de los países Miembros de la O.C.D.E. sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a supuestos determinados.”

Por consiguiente, respecto de aquellos Convenios suscritos por el Estado español con anterioridad a la introducción de la cláusula anti-abuso en nuestro Derecho interno, deberá estarse al contenido de los Comentarios de la OCDE para la interpretación y aplicación de los citados Convenios, así como para dirimir posibles conflictos que pudieran plantearse entre aquéllos y las mencionadas medidas unilaterales anti-elusión introducidas por el Estado español en su normativa interna.

Pero aun admitido que sea lo anterior, las referidas medidas unilaterales no se pueden aplicar en todo caso y sin atender a si su aplicación responde a su finalidad. Esto es, como se infiere de la versión vigente de los Comentarios al MC de la OCDE (2008), si bien con menor contundencia de como lo hiciera en la versión anterior (2005), el Comité de Asuntos Fiscales supera la aplicación de las normas anti-abuso, por encima del cumplimiento riguroso de las obligaciones establecidas en los convenios, a la existencia de una evidencia clara de un uso indebido de los mismos.

Por tanto, a falta de tal uso indebido la aplicación del Convenio debe prevalecer, en todo caso, sobre la norma interna. En realidad, se está limitando el alcance de la aplicación de las normas anti-abuso a su finalidad, que no es otra más que la de evitar conductas tendentes al fraude o a la evasión fiscal. Cuando no exista evidencia clara de tales conductas, la aplicación de esas normas pierde todo su sentido, careciendo de justificación.

A la luz de lo todo lo expuesto, hubiera sido deseable que el Alto Tribunal, en la Sentencia que venimos analizando, hubiera hecho siquiera referencia a esa evidencia clara de la existencia de prácticas abusivas por parte del obligado tributario que permitan justificar la aplicación de la norma anti-abuso prevista en el ordenamiento interno, por encima de la letra del Convenio Hispano-Holandés. No se puede obviar en la aplicación del Derecho la

finalidad que persiguen las cláusulas anti-abuso. Por su especialidad, tales normas no se pueden aplicar de forma generalizada y automática.

No quisiera finalizar este trabajo sin hacer mención a la observación (27.7) de los Países Bajos a los Comentarios al artículo 1 del MC de la OCDE de julio de 2008 que, en mi opinión, es la síntesis del correcto tratamiento que debe darse a las cláusulas anti-abuso en la aplicación del Derecho interno y del Derecho de los Tratados. En su virtud, dicho Estado manifestó su no adhesión *“a las declaraciones contenidas en los Comentarios que sostienen que, con carácter general, las normas internas contra la evasión y el fraude fiscal no son incompatibles con las disposiciones de los Convenios en materia fiscal. La compatibilidad de tales normas con las disposiciones de los Convenios, entre otras cosas, depende de la naturaleza y la redacción de cada disposición específica, el texto y la finalidad de la disposición, y la relación entre el derecho nacional e internacional en cada uno de los Estados. Siendo que el Derecho de los Tratados no pretende facilitar el uso indebido del mismo, la aplicación de las normas nacionales anti-abuso puede estar justificada sólo en supuestos específicos de abuso o de uso claramente inadecuado. En tales situaciones, la aplicación de medidas nacionales ha de respetar el principio de proporcionalidad y no debe ir más allá de lo necesario para prevenir el abuso o el uso claramente indebido.”*