



Roj: **STS 5265/2008 - ECLI:ES:TS:2008:5265**

Id Cendoj: **28079130022008100595**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **11/06/2008**

Nº de Recurso: **7710/2002**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 5430/2002,**
STS 5265/2008

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a once de Junio de dos mil ocho.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación num. 7710/2002, interpuesto por la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 3 de octubre de 2002 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso contencioso-administrativo num. 226/2002, sobre liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995.

Ha comparecido como parte recurrida la entidad VIAJES **HALCON** S.A., representada por Procurador y bajo la dirección de Letrado.

La sentencia tiene su origen en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 30 de noviembre de 1995, la Unidad de Fiscalidad Internacional incoó a la entidad VIAJES **HALCON** S.A. un Acta modelo A02 (de disconformidad) num. 0186722-4, por el concepto Impuesto sobre Sociedades-No Residentes, periodo 1995, como responsable solidario. En dicha Acta se hacía constar por el Inspector actuario lo siguiente:

1º) VIAJES **HALCON** S.A. organizó, como promotor, los conciertos celebrados en España, en julio de 1995, por el artista Juan Manuel . Para tal fin suscribió dos contratos: el primero con el propio artista, suscrito en Miami el 25 de abril de 1995, por el que el citado artista se comprometía a realizar una gira por España en julio de 1995.

También suscribió un segundo contrato con la sociedad holandesa ITCON B.V., titular de los derechos de imagen del citado artista, con fecha 15 de mayo de 1995, por el que esta sociedad cedía a VIAJES **HALCON** S.A. los derechos de imagen así como los de difusión publicitaria del artista Juan Manuel , pactando una retribución total de 250 millones de ptas.

2º) VIAJES **HALCON** S.A. presentó, en relación con los pagos descritos en el párrafo anterior, las siguientes declaraciones:

– Dos declaraciones modelo 210, de fechas 4 de julio y 10 de agosto, en las que se reflejaban los pagos, por importes de 56.250.000 ptas. cada uno, realizados al artista, resultando una cuota a ingresar de 14.062.000 ptas., resultado de aplicar el tipo impositivo del 25%.



-- Una declaración modelo 210, de fecha 24 de julio de 1995, con una base imponible de 250 millones de pesetas, correspondiente a la contraprestación satisfecha a la sociedad holandesa por la cesión de los derechos de imagen y difusión publicitaria del artista, resultando una cuota de 15 millones de pesetas por aplicación del tipo del 6% previsto para los cánones en el art. 12 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Holanda, de fecha 16 de junio de 1971 .

3º) En virtud de lo dispuesto en los arts. 69 y 70.1.e) del Real Decreto 1841/1991 , por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, y arts. 4 y 23 de la Ley 61/78 (modificada por la Disposición Adicional 5ª de la Ley 18/1991), las rentas percibidas por la sociedad holandesa ITCON B.V. deben calificarse como mayor retribución de la actividad artística y sujeta en España al tipo general del 25% previsto en el art. 24 de la Ley 61/1978. Esta calificación está de acuerdo con lo dispuesto en el art. 18 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Holanda, que debe interpretarse según los comentarios del preámbulo y los arts. 1 y 17 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 .

4º) El Acta se incoaba a VIAJES **HALCON** S.A. por su condición de pagador de los rendimientos y, por tanto, responsable solidario del pago del impuesto, según lo dispuesto en el art. 71 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , sin establecer expresamente el sujeto pasivo del mismo.

Los hechos fueron calificados como de rectificación sin imposición de sanción. De la propuesta de liquidación contenida en el acta resultó una deuda tributaria de 49.776.095 ptas., correspondiendo 47.500.000 ptas. a la cuota y 2.276.095 ptas. a los intereses de demora.

SEGUNDO.- En fecha 22 de diciembre de 1995 VIAJES **HALCON** S.A. presentó escrito de alegaciones ante el Jefe de la Unidad de Fiscalidad Internacional en el que manifestaba que en la declaración modelo 210, presentada en fecha 24 de julio de 1995, se calificó la remuneración pagada a ITCON B.V. como "cánones", entendiéndose que procedía la aplicación del art. 12 del Convenio Hispano-Holandés. Sin embargo, una vez examinado lo preceptuado en el num. 3 del art. 12 , la sociedad entiende que la cesión de imagen para su uso en difusión publicitaria no puede incluirse en ninguno de los conceptos contenidos en el citado num. 3 del art. 12 , y por lo tanto, la calificación de dichos rendimientos debe ser la de beneficios de las empresas, cuya regulación contiene el art. 7 del mencionado Convenio Hispano-Holandés, que establece que los beneficios de una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice operaciones en el otro Estado por medio de establecimiento permanente, lo cual no es el caso de ITCON B.V. ni los citados beneficios comprenden rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio. En consecuencia, considera la entidad que tales rentas no están sujetas a tributación en España, por lo que se ha producido un ingreso indebido por parte de VIAJES **HALCON** S.A. procediendo en consecuencia la devolución de las cantidades ingresadas, por importe de 15.000.000 ptas.

TERCERO.- En fecha 19 de febrero de 1996 fue dictado Acuerdo por el Inspector-Jefe de la Unidad de Fiscalidad Internacional, por el que se practicaba liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, resultando una deuda tributaria de 49.776.095 ptas.

CUARTO.- Contra el citado Acuerdo, notificado en fecha 12 de marzo de 1996, la entidad interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) mediante escrito de fecha 29 de marzo de 1996.

QUINTO.- Mediante providencia del Abogado del Estado-Secretario del Tribunal Central, de fecha 26 de abril de 1996, se acordó la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado con efectos desde el día 29 de marzo de 1996.

SEXTO.- El TEAC, en resolución de 8 de septiembre de 2000 (R.G. 2765-96; R.S. 789-96), acordó desestimar la reclamación formulada por la Entidad interesada y confirmar el Acuerdo y la liquidación impugnados.

SEPTIMO.- Contra la resolución del TEAC de fecha 8 de septiembre de 2000 la entidad VIAJES **HALCON** S.A. promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de esta Jurisdicción de la Audiencia Nacional, cuya Sección Segunda resolvió en sentencia de 3 de octubre de 2002 , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLO: Estimar el recurso contencioso- administrativo interpuesto por la representación procesal de Viajes **Halcón** S.A. contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de fecha 8 de septiembre de 2000 a que las presentes actuaciones se contraen y anular la resolución impugnada por su disconformidad a Derecho, reconociéndose a la actora el derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado en virtud de la declaración modelo 210 de 24 de julio de 1985 con los correspondientes intereses de conformidad con los pronunciamientos del fundamento jurídico tercero "in fine" de la presente.

Se reconoce el derecho de la demandante a ser indemnizada en los gastos del aval prestado para la suspensión del acto administrativo impugnado y para cuyo reembolso habrá de seguirse el procedimiento regulado en el RD 136/2000 de 4 de febrero. Sin imposición de costas".



OCTAVO.- Contra la anterior sentencia la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO preparó recurso de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, la referida parte recurrente formuló escrito de interposición. Admitido el recurso de casación interpuesto en providencia de 26 de marzo de 2004, se confirió traslado a la parte recurrida –VIAJES HALCON S.A.– que se opuso al recurso. Señalada, para votación y fallo, la audiencia del día 10 de junio de 2008, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concretaba la sentencia recurrida que

La cuestión a dilucidar es la referente a determinar si las cantidades pagadas por la sociedad española Viajes **Halcón** S.A. a la entidad, residente en Holanda y sin establecimiento en España, ITCON BV (250.000.000 de ptas.), 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 del artista Juan Manuel por el período comprendido entre el 15 de mayo y el 1 de noviembre de 1995, están o no sujetas a tributar en España por el Impuesto sobre Sociedades por obligación real en aplicación del Convenio de 16 de junio de 1971 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. (Instrumento de ratificación de 15 de junio de 1972 BOE 16 de octubre de 1972).

El citado Convenio establece en su art. 15, titulado "Profesiones independientes", que: "1. Las rentas obtenidas por un no residente de un Estado por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades independientes de naturaleza análoga, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que dicho residente disponga de manera habitual en el otro Estado de una base fija para el ejercicio de su actividad. En este último caso, dichas rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que proceda atribuírselas a la base fija". Por su parte, el art. 16 del mencionado Convenio, dedicado al "Trabajo Dependiente", dispone que: "1... los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en este Estado". Asimismo, ha de tenerse en cuenta que el art. 18 del Convenio establece específicamente, respecto de los "Artistas y deportistas", que "1. No obstante las disposiciones de los arts. 15 y 16, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión y televisión y los músicos, así como por los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde actúen".

Por último, hay que destacar lo previsto en el art. 7.1 del invocado Convenio, respecto a los "Beneficios de las empresas", según el cual "los beneficios de una empresa de un Estado solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente".

En consecuencia, la norma aplicable en el presente caso es el art. 7 del invocado Convenio de doble imposición (el art. 12.3 del Convenio vincula los cánones a rendimientos de las propiedades intelectual o industrial a la cesión de la propiedad intelectual o industrial) por lo que, al no disponer la entidad holandesa de establecimiento permanente en España, los rendimientos obtenidos como consecuencia del referido contrato solamente pueden someterse a tributación en el Estado de residencia. No resulta aplicable, como pretende la Inspección, el art. 18 del Convenio, 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 conforme al cual "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 otras personas, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista". 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.



Dicho esto, la demanda ha de estimarse y en consecuencia reconocer a la actora el derecho a la devolución de los ingresos indebidamente realizados (15.000.000 de ptas.) en la autoliquidación 210 presentada el 24 de julio de 1995 con los correspondientes intereses (arts. 58.2 c) y 155-1 de la LGT y RD 1163/1990, de 21 de septiembre), a determinar estos últimos por el tipo de interés legal que se fije en las correspondientes Leyes de Presupuestos y desde la fecha del ingreso hasta la de la ordenación del pago, y con reintegro de los gastos del aval prestado.

SEGUNDO.- 1. El recurso del Abogado del Estado se apoya en un único motivo de casación, que se articula al amparo del art. 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción y por infracción de las normas siguientes:

Art. 4.1 .b) (según la redacción resultante de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 18/1991) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades .

Art. 6.Dos y art. 7.b) de la citada Ley 61/1978 .

Art. 69 y art. 70. Uno.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre .

Arts. 7 y 18 del Convenio Hispano-Holandés para evitar la doble imposición, artículo del que se haría en la sentencia un aplicación indebida.

Asimismo debe citarse el art. 17 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, de 1992 (antes, de 1977), con los Comentarios del Comité Fiscal de la OCDE, en relación con aquel modelo. En concreto, se cita el comentario 7, 8, 9 y 11.

Asimismo se infringe el art. 23.Tres.a) de la citada Ley 61/1978 (según la redacción dada por Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos del Estado para 1995).

Y el art. 23.seis de la mencionada Ley 61/1978 .

Y, finalmente el art. 17.3, párrafo segundo, de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria.

2. Conforme al art. 4.1.b) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , estarán sujetos por obligación real los sujetos pasivos que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español, añadiendo el párrafo segundo que, a efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, entre otros, los rendimientos satisfechos por –en lo que ahora interesa– personas jurídicas o entidades privadas residentes en dicho territorio (español).

En paralelo con el artículo señalado, es de destacar también el art. 6.2 de la propia Ley , que sanciona que los sujetos pasivos por obligación real únicamente estarán sometidos al Impuesto por el importe de los rendimientos e incrementos de Patrimonio obtenidos en territorio español, a que se refiere el art. 7º de la Ley . Tal norma ratifica el criterio de la obtención de rendimientos.

Por su parte, el art. 7 sanciona que se considerarán, en todo caso, rendimientos (e incrementos de patrimonio) obtenidos en España, entre otros, las contraprestaciones por toda clase de servicios, ... o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español (apartado b).

El criterio expuesto en las normas de la Ley 61/1978 anteriormente mencionadas se ratifica en el art. 69 y en el 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, preceptos que se aplican a la obligación real de contribuir, tanto a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como, cuando proceda, a los del Impuesto sobre Sociedades, tal como menciona el art. 69 citado.

Pues bien, el art. 70.1 , se refiere a las rentas obtenidas o producidas en territorio español. Como se está en presencia además de unos rendimientos obtenidos con ocasión de la actuación personal de un artista en territorio español, sería especialmente de aplicación el subapartado e) del precepto, que alude a rendimientos obtenidos en relación con la actuación personal de artistas y deportistas en territorio español, aún cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista.

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.

El art. 18 de aquel Convenio hace referencia a artistas y deportistas, precepto que, por consiguiente, es el ahora aplicable; 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** S.A. (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** S.A., 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 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 .

También, según el punto 9 de los mismos Comentarios, los rendimientos directa o indirectamente ligados o conexos a la actuación artística, como es el caso de los provenientes de la utilización publicitaria, patrocinio, etc..., entran también dentro del ámbito del art. 18 del Convenio Hispano-Holandés.

TERCERO.- La cuestión que en este caso se plantea es determinar si las cantidades abonadas por VIAJES **HALCON**, CIF A 10005510, a la entidad ITCON B.V., residente en Holanda, por el concepto de derechos de imagen y difusión publicitaria del artista Juan Manuel , por el periodo comprendido entre el 15 de mayo y el 1 de noviembre de 1995, deben tributar o no en España como rentas derivadas de una actuación artística desarrollada en España por el artista

CUARTO.- En relación con la cuestión planteada es preciso insistir en los siguientes antecedentes de hecho:

1º. Que la sociedad española VIAJES **HALCON** S.A. contrató, como promotor, al artista D. Juan Manuel para la realización de 8 conciertos en España durante el mes de julio de 1995, para lo que formalizó dos contratos:

El primero se suscribió entre VIAJES **HALCON** S.A. y el artista D. Juan Manuel , en Miami (Florida), Estados Unidos, con fecha 20 de abril de 1995, por la que el citado artista se comprometía a la realización de la gira, pactándose una retribución de 100 millones de pesetas.

El segundo contrato se suscribió con fecha 15 de mayo de 1995 entre VIAJES **HALCON** S.A. y la sociedad holandesa ITCON B.V., que, según se indica en el contrato, era titular de los derechos de imagen, así como de los de difusión publicitaria de la marca Juan Manuel (en adelante "el artista"), pactándose una retribución por esta cesión de 250 millones de pesetas.

Por virtud de este segundo contrato ITCON B.V. cedía a VIAJES **HALCON** S.A. un derecho exclusivo a usar el nombre e imagen de "el artista", por el periodo de tiempo comprendido entre el 15 de mayo y el 1 de noviembre de 1995.

Asimismo, se autorizaba (nº 10) a VIAJES **HALCON** S.A. a efectuar la grabación televisiva de uno cualquiera de los conciertos que el artista tenía previsto realizar en España en el mes de julio de 1995, estando autorizado a la emisión en una cadena televisiva de la grabación antes mencionada por una sola vez y en España únicamente.



La retribución a percibir por ITCON B.V. en virtud de este contrato ascendió a 250 millones de pesetas a pagar: 125 millones a la firma del contrato y los restantes 125 millones el 23 de julio de 1995.

2º. Que como consecuencia de los pagos realizados, en virtud de los contratos descritos en el apartado anterior, VIAJES **HALCON** S.A. presentó, como responsable solidario, las siguientes declaraciones Modelo 210:

a) Por los pagos realizados directamente al artista, aplicando el tipo general del 25% aplicable a las personas o entidades que obtienen rentas en España sin mediación de un establecimiento permanente.

b) Por los pagos realizados a ITCON B.V. presentó una única declaración el 24 de julio de 1995, con una base imponible de 250 millones de pesetas, declarando aplicable el tipo del 6% previsto en el art. 12 del Convenio Hispano-Holandés para evitar la doble imposición aplicable a cantidades satisfechas en concepto de "cánones" por la cesión de derechos, ingresando, por tanto, 15 millones de pesetas. En la declaración presentada se indicaba como fecha de devengo del impuesto el 3 de julio de 1995.

QUINTO.- 1. El derecho a la propia imagen se recoge en el art. 18.1 de la Constitución como uno de los derechos fundamentales de la persona. Consiste --como se señala en el art. 7.6 de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y a la propia imagen-- en la protección de las personas contra la utilización del nombre, de la voz o de la propia imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga. Esta prohibición general se excluye cuando se cuente con la conformidad expresa del sujeto, que es revocable en cualquier momento. El art. 2 de la mencionada Ley permite la comercialización o explotación de la imagen, previa autorización, circunstancia que demuestra la existencia de una vertiente patrimonial en este derecho. Como viene reconociendo el Tribunal Constitucional, el art. 18 de la Constitución lo que protege es la intimidad y el derecho a la propia imagen frente a la captación y difusión de la misma sin la preceptiva autorización del sujeto. Por tanto, el sujeto sí puede ceder a terceros la explotación de su imagen (entre otras, STC 23/1988, de 2 de diciembre, y 117/1997, de 25 de abril). La posibilidad explotar económicamente el derecho de imagen también ha sido reconocida con reiteración por la jurisprudencia de este Tribunal Supremo.

Hay, pues, que distinguir entre el derecho a la propia imagen y el derecho de su explotación económica, así como la posibilidad de que el titular ceda ésta última a un tercero. Ello no debe conducir, sin embargo, a considerar este derecho de imagen como un derecho patrimonial, porque el consentimiento a la reproducción de la imagen de una persona por cualquier medio así como su exposición o divulgación no implica el desprendimiento del derecho sino únicamente la parcial entrega, y para determinados fines, de alguna de las facultades que lo integran. De ahí que en el caso de cesión del derecho de imagen, el cesionario no se subroga en la posición jurídica del titular.

2. En el mundo del espectáculo existe una íntima relación de ese derecho de naturaleza personal, que es el derecho de imagen, con las condiciones o cualidades artísticas --también de naturaleza muy personal-- que posee el titular del derecho de imagen, de tal forma que esas cualidades artísticas son la causa y el presupuesto del derecho de imagen.

Por eso en este caso --como pone de relieve la resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2000-- aún habiéndose formalizado dos contratos distintos por VIAJES **HALCON** S.A. --uno con el artista Juan Manuel y otro con la entidad ITCON B.V., titular de sus derechos de imagen--, lo que se está queriendo retribuir con ambos contratos 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, es decir, a VIAJES **HALCON** S.A., por lo que bien puede afirmarse que todos los rendimientos percibidos por ITCON B.V. derivan, indiscutiblemente, de la actuación concertada de Juan Manuel en España, con lo que no resulta nada forzada la presunción de que esos rendimientos van a parar finalmente a él y no a la sociedad holandesa.

SEXTO.- 1. La cuestión que, a la postre, se debate en estas actuaciones es la correcta calificación y liquidación fiscales de los rendimientos satisfechos por **HALCON** VIAJES S.A. a ITCON B.V., por un importe de 250 millones de pesetas, declarado en el modelo 210 presentado en virtud del contrato a que antes nos hemos referido.

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" --**HALCON** VIAJES S.A.-- en la declaración Modelo 210 presentada. 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 --ITCON B.V.--.

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, gravable según las siguientes normas:



a) El art. 4.Uno.b) de la Ley 61/1978 (según la redacción dada por la Disposición Adicional 5ª de la Ley 18/1991), que dispone: "estarán sujetos por obligación real los sujetos pasivos distintos de los mencionados en la letra anterior que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en territorio español".

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, entre otros, los rendimientos satisfechos por personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en territorio español.

b) El art. 7 de la citada Ley, que dispone: "los sujetos pasivos por obligación real únicamente serán sometidos al impuesto por el importe de los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español o por los satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en el mismo".

c) El art. 69 del Reglamento del Impuesto sobre Renta aprobado por Real Decreto 1841/1991, que dispone que: "lo dispuesto en el presente Título (Título VII Obligación Real de contribuir) será de aplicación tanto a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como, cuando proceda, a los del Impuesto sobre Sociedades".

d) Por su parte, el art. 70.Uno.e) del citado Reglamento dispone que: "se considerarán rentas obtenidas o producidas en territorio español las siguientes:

e) los rendimientos obtenidos en relación con la actuación personal de artistas o deportistas en territorio español, aún cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista".

2. En el presente caso se cumplen los criterios exigidos por la ley para sujetar por obligación real de contribuir los rendimientos obtenidos por la entidad no residente por residir en España el pagador ("el Promotor") y haberse realizado en territorio español las actuaciones artísticas.

La Sala coincide en este punto con el criterio de la Administración de considerar que los rendimientos percibidos por ITCON B.V. derivan, necesariamente, de la actuación artística de Juan Manuel 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 relación con este artículo son necesarias dos precisiones:

1º. Estas rentas percibidas por entidades distintas del artista (en el presente caso ITCON B.V.) derivan o están íntimamente vinculadas a una actuación del artista en España. En nuestro caso la actuación del artista se desarrolló en España mediante 8 conciertos que tuvieron lugar en el mes de julio de 1995. La sociedad holandesa ITCON B.V. cedió los derechos de imagen, según el contrato, por el periodo de tiempo comprendido entre el 15 de mayo y el 1 de noviembre de 1995.

2º. En el citado art. 70.Uno.e) se contiene, pues, una presunción de que los rendimientos obtenidos por una sociedad en relación con la actuación personal de un artista se califican y deben seguir el tratamiento, a efectos fiscales, de rendimientos artísticos y no de rendimientos derivados de actividades empresariales.

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.



1. Como se ha indicado anteriormente, en la declaración Modelo 210 presentada por VIAJES **HALCON** S.A. se liquidaron las cantidades pagadas a ITCON B.V. al tipo impositivo del 6% previsto en el art. 12 del Convenio, por entender que los pagos realizados comprendían la cesión de derecho y que debían calificarse como cánones.

2. 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 Estado 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.

Al no disponer la entidad holandesa ITCON B.V. de establecimiento permanente en España, la sentencia entendió que los rendimientos obtenidos como consecuencia del contrato concluido entre VIAJES **HALCON** S.A. y la citada entidad, en concepto de cesión de uso de los derechos de imagen y difusión publicitaria del nombre e imagen del artista Juan Manuel, solamente podían someterse a tributación en el Estado de residencia –Holanda–.

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 ITCON B.V. 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.

En el Preámbulo del Modelo de Convenio de 1992 se indica expresamente la voluntad de los Estados firmantes de que se interpreten los distintos convenios en vigor conforme al espíritu de los Comentarios al Modelo de 1992, aún cuando los Convenios no dispongan de las precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del Modelo de Convenio.

También en el num. 36 de dicho Preámbulo se dice que el Comité estima que las modificaciones introducidas por los Comentarios al Convenio Modelo deben tenerse en cuenta para la interpretación y aplicación de estas modificaciones. Se considera errónea la forma de interpretación a "sensu contrario", que consista en inferir,



de las modificaciones a un artículo del Modelo de Convenio o a los comentarios de la versión preferente de ese artículo, que el artículo o comentarios anterior atribuían consecuencias diferentes de las que resultan de la nueva versión.

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 este sentido, los nuevos Comentarios establecen que:

"7. Las rentas percibidas por un empresario, etc... por la organización de la actuación de un artista o de un deportista no se incluyen en el ámbito de este artículo, si bien cualquier renta que perciban por cuenta del artista o del deportista sí son abarcadas por este artículo".

"8. El apartado 1 del art. 17 del Modelo de Convenio vigente se aplica a las rentas percibidas directa o indirectamente, a título individual, por un artista o deportista. En ciertos casos, la remuneración no es abonada directamente a la persona que realiza el espectáculo o a su empresario o agente.

Cuando la legislación de un Estado permite hacer abstracción de dichas entidades y tratar las rentas como si fueran percibidas directamente por el individuo, el apartado 1 permite al Estado donde se ha desarrollado el espectáculo exigir la renta percibida por la entidad en favor del individuo por razón de ese espectáculo, aún cuando dicha renta no le sea abonada efectivamente en forma de remuneración".

Por otra parte, el Comentario nº 9 hace hincapié también en el hecho de que los rendimientos directa o indirectamente ligados o conexos a la actuación artística, como es el caso de los provenientes de la utilización publicitaria, patrocinio, etc... también entran dentro del contenido del art. 17 del Modelo de Convenio. Y este aspecto debe ser destacado porque en el caso debatido estamos en presencia de unos rendimientos artísticos puros y no de los recién mencionados rendimientos colaterales al espectáculo o actuación artística, cuya tributación debe producirse en España, en los términos previstos en el Convenio sobre doble imposición en ambos casos, pero desde luego de una manera más que evidente cuando la naturaleza de la renta es de la que aquí se regulariza.

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.

Los Comentarios al párrafo 2 del art. 17 del Modelo de Convenio señalan que:

"11 (...) El párrafo 2 se refiere a los casos en los cuales los rendimientos de las actividades son atribuidos a otras personas. Si la renta de un artista es obtenida por otra persona y el Estado de la fuente no tiene autoridad legislativa para hacer abstracción de la persona que recibe la renta de modo que pueda gravar directamente al artista, el párrafo 2 prevé que la fracción de renta sobre la que el artista no puede ser gravado pueda sujetarse como renta de la persona que la recibe. Si la persona que recibe la renta es una empresa, el Estado de la fuente puede gravar dicha renta, aun cuando dicha empresa carezca de un establecimiento permanente en este país. (...) Hay tres casos principales de este género.

a) El primer caso es aquél en el que una sociedad de gestión percibe una remuneración por la actuación de un grupo de deportistas (que no tiene en sí mismo personalidad jurídica).

b) El segundo caso es aquél en el que un equipo, o una orquesta, etc..., tienen personalidad jurídica (...) Los miembros del equipo, orquesta, etc... serán gravados, en virtud del párrafo 1, en el Estado donde se desarrolla el espectáculo (...) por toda la remuneración en contraprestación por el espectáculo (...).



c) El tercer caso abarca ciertos procedimientos de evasión fiscal en que la remuneración debida por la representación de un artista o deportista no es percibida por él sino por un tercero, por ejemplo, las denominadas sociedades de artistas, de forma que la renta no se somete a imposición en el Estado donde se celebra el espectáculo, ni como remuneración personal del artista o deportista por la prestación de dichos servicios, ni como beneficio de la empresa en ausencia de establecimiento permanente. Ciertos países hacen abstracción de dichos dispositivos en su legislación nacional y consideran las rentas como obtenidas por el artista o deportista; cuando este es el caso, el apartado 1 les permite someter a imposición las rentas de dichas actividades que son ejercidas en su territorio. Otros Países no tienen esa posibilidad. (...)"

El mandato de este Comentario es claro: en el caso de que un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por dos Estados no contenga el párrafo 2º o cláusula antes citada, como es el caso del suscrito entre España y Holanda, los Estados integrantes de la OCDE entienden que si su legislación interna se lo permite, el Estado donde se produzca la actuación puede aplicar directamente lo dispuesto en el num. 1 del art. 17, es decir, someter a gravamen esas rentas.

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 num. 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 num. 1º del art. 17 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Holanda.

La posición adoptada por el Estado español en el art. 70.1.e) del Reglamento del IRPF de 1991 se confirmó en la Ley del Impuesto sobre Sociedades en vigor desde enero de 1996, en la que se contiene una cláusula de redacción similar, e incluso de contenido más amplio, en la medida en que también considera gravables los rendimientos indirectamente relacionados con las actuaciones artísticas que se atribuyan a entidades o sociedades interpuestas entre el mismo artista y el pagador del rendimiento.

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 en la resolución de 8 de septiembre de 2000 que fue anulada por la sentencia recurrida, sin que haya lugar a hacer pronunciamiento expreso en las costas de instancia y debiendo cada parte pagar las suyas en lo que se refiere a las de este recurso.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS



Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 3 de octubre de 2002 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso num. 226/2002 , sentencia que casamos y anulamos, y en su lugar desestimamos la demanda interpuesta por VIAJES **HALCON** S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 8 de septiembre de 2000 que confirmamos así como la liquidación de que trae causa, sin hacer pronunciamiento en las costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, , lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernández Montalvo.- Manuel Vicente Garzón Herrero.- Juan Gonzalo Martínez Micó.- Emilio Frías Ponce.- Manuel Martín Timón.- Angel Aguallo Avilés.- Rubricados.- PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO