

## LAS RENTAS DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS EN LA JURISPRUDENCIA MÁS RECIENTE DEL TRIBUNAL SUPREMO. ERRORES DE CONCEPTO

**Stella Raventos Calvo**

*Abogado. Écija abogados*

---

### EXTRACTO

Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de imposición en la fuente de las rentas de artistas y deportistas. Interpretación errónea del alcance del artículo 17.2 del Modelo OCDE.

**Palabras claves:** artistas, deportistas, artículo 17.2 y Modelo convenio OCDE.

---

*Fecha de entrada: 23-05-2013 / Fecha de aceptación: 31-05-2013*

## ARTISTES AND SPORTSMEN INCOME IN THE MOST RECENT CASE LAW OF THE SPANISH SUPREME COURT

**Stella Raventos Calvo**

---

### ABSTRACT

Analysis of the most recent case law of the Spanish Supreme Court on taxation at source of income derived by artistes and sportsmen. Erroneous interpretation of the scope of article 17.2 of the OECD Model Tax Convention.

**Keywords:** artistes, sportsmen, article 17.2 OECD and Model Tax Convention.

---

---

## Sumario

1. El marco jurisprudencial
2. La Sentencia de 7 de diciembre de 2012. Las normas antielusión no son normas de atribución de la potestad tributaria

«O insensata cura de' mortali,  
 Quanto son difettivi silogismi  
 Quei che ti fanno in basso batter l'ali!»<sup>1</sup>

Dante ALIGHIERI. *Paradiso, Canto XI*

## 1. EL MARCO JURISPRUDENCIAL

En un plazo relativamente breve de tiempo, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la aplicación en nuestro país del artículo 17 del Modelo de convenio de la OCDE, tal y como está recogido en algunos de los convenios de doble imposición firmados con España. La primera sentencia que abrió el fuego el 11 de junio de 2008 (NFJ030221)<sup>2</sup> se ha visto posteriormente (y desafortunadamente) confirmada por las de 13 de abril de 2011 (NFJ042670) y de 28 de marzo de 2012, respectivamente. En ellas, referidas ambas al convenio hispano-holandés de 1971, el Tribunal Supremo aplica una cláusula inexistente en el mencionado convenio, que se correspondería con el artículo 17.2 del Modelo OCDE, acogiéndose a una supuesta interpretación «dinámica» de los Comentarios al modelo, y con un claro propósito antielusión. Finalidad que cabe esperar de la Administración tributaria, pero no de la correcta aplicación de los principios jurídicos por el Tribunal de más alto rango del país. El Tribunal Supremo debe aplicar la ley, sin más. Nos remitimos, por tanto, suscribiendo sus apreciaciones en la totalidad, al mencionado comentario del profesor GARCÍA PRATS.

La sentencia de 7 de diciembre de 2012 (NFJ049700), que se analiza en estas líneas, si bien guarda una estrecha relación con las anteriores (la incorrecta comprensión del artículo 17.2 del Modelo OCDE y de sus comentarios), se centra en el análisis del artículo 17.2 en un convenio en que sí existe tal párrafo 2, pero aplicado a personas que ni son el artista ni están relacionadas con él. Con una serie de conclusiones a todas luces equivocadas.

## 2. LA SENTENCIA DE 7 DE DICIEMBRE DE 2012. LAS NORMAS ANTI-ELUSIÓN NO SON NORMAS DE ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

En este pronunciamiento del Tribunal Supremo, el convenio invocado por la reclamante no es, a diferencia de las sentencias anteriores, el vigente con los Países Bajos, sino el firmado con Irlanda en 1994, y que sí contiene la cláusula equivalente al artículo 17.2 del Modelo OCDE.

<sup>1</sup> ¡Oh insensato afán de los mortales, / cuán defectuosos son los silogismos / que os llevan a batir tan bajo las alas! (Traducción de Jorge SANGUINETTI).

<sup>2</sup> Sentencia amplia, y brillantemente comentada por el profesor Alfredo GARCÍA PRATS, en «La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria. Apuntes a la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008» en *Revista Tributaria y Financiera*, n.º 220, 2009, págs. 22 a 35.

Los hechos son los siguientes: El acta se levanta a una sociedad española, Stage Entertainment, SL (en calidad de sucesora de Rock & Pop España Medios y Espectáculos, SL), en cuanto que responsable solidaria –pagadora– de dos sociedades irlandesas, Remond Ltd. y Branwell Ltd. La obtención de renta por estas dos sociedades se encuadra en el ámbito de una serie de conciertos del grupo irlandés U2 en España en 1997. Serie de conciertos que se había pactado entre el promotor español y la sociedad holandesa Concert Productions International, BV que, según el texto de la sentencia, había declarado en el contrato que «(ella misma) junto con "ciertas sociedades"<sup>3</sup> son las titulares exclusivas de las apariciones públicas en concierto de los músicos componentes del grupo U2 y de todos los derechos y elementos de producción relacionados con ellas».

Posteriormente, la entidad española satisfizo facturas a cuatro entidades: la primera, Eventcorp Ltd. (sociedad domiciliada en Dublín), por la prestación de los servicios artísticos del grupo musical<sup>4</sup>; la segunda, Concert Productions International BV, por los servicios de reservas y promoción con respecto a los conciertos<sup>5</sup>; y, por último, las dos sociedades mencionadas anteriormente, Remond Ltd. y Branwell Ltd<sup>6</sup>. Los conceptos que figuraban en las facturas eran, en el caso de Remond, los servicios de producción, incluyendo el de sonido, luz, escenario, láser y vídeo. En el caso de Branwell, los servicios de organización y consultoría para los conciertos. El total satisfecho a estas cuatro sociedades coincidía con el monto global a que se había comprometido el promotor español en el contrato, 2.700.000 dólares. De todos los pagos, el promotor consideró que únicamente retribuían las prestaciones de los artistas los pagos hechos a Eventcorp Ltd. y tan solo sometió dichos pagos a tributación en España, mientras que los restantes pagos se consideraron, en el caso de Concert Productions International BV, por el convenio hispano-holandés y en el de Remond y Branwell, por el hispano-irlandés. En ambos convenios, concretamente, por el artículo 7 sobre beneficios empresariales que, según el Modelo OCDE, reproducido en la totalidad de los convenios firmados por España, solo pueden someterse a tributación en el país de la residencia, Holanda e Irlanda, en estos casos. La sentencia se refiere a las dos sociedades irlandesas y al correspondiente convenio.

La inspección levantó las correspondientes actas al pagador por considerar que los pagos a Remond Ltd. y a Branwell Ltd. constituían remuneración de los servicios artísticos.

Tras el obligado paso por el Tribunal Económico-Administrativo Central [Rs. de 2 de febrero de 2007 (NFJ037126)], el asunto llegó a la Audiencia Nacional que, en una impecable sentencia<sup>7</sup>, al menos en lo que hace a la fundamentación jurídica, concluyó que tan solo las rentas obtenidas

<sup>3</sup> Según la sentencia, esas sociedades no quedaban identificadas en el contrato.

<sup>4</sup> Por un total de 624.000 dólares USA.

<sup>5</sup> Por un total de 720.000 dólares USA.

<sup>6</sup> Por unos totales de 1.200.000 dólares USA y 156.000 dólares USA, respectivamente.

<sup>7</sup> Sentencia de 28 de enero de 2010, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, en el recurso 152/2007 (NFJ037126).

«directa o indirectamente» por la actuación personal de los artistas estaban sometidas a tributación en España y que los pagos al artista (U2) se habían realizado a través de la entidad Eventcorp Ltd. Continuaba la sentencia diciendo que no es «procedente la calificación en globo como "renta artística" de los importes satisfechos por la promotora de los conciertos a las diversas entidades participantes en conseguir esas actuaciones musicales y su puesta en escena (...) no es lo mismo la obtención "directa o indirecta" de la renta obtenida por el artista por su actuación personal, por su actividad profesional personal, de la que deriva esa renta, con los pagos realizados a otras empresas por los servicios prestados y que "están relacionadas con la actuación musical" (...) dado que la norma exige que la renta sea "directa o indirectamente" obtenida por un artista por sus representaciones o actuaciones, lo que exige una relación directa entre actuación y renta obtenida, quedando a extramuros la parafernalia que conlleva la presentación de la actuación y que puede dar lugar a otros pagos cuya calificación fiscal es diferente al de "renta artística", como pueden ser el de "cánones" o de "beneficios empresariales"». Como hemos ya dicho, impecable. Lo que el artículo relevante del convenio irlandés permite –porque sigue el Modelo OCDE– es el gravamen en la fuente únicamente de las rentas que derivan directa o indirectamente del propio artista. Nada más. Por importantes que en un determinado espectáculo puedan ser la iluminación o el sonido, por impensable que pueda resultar un concierto de un grupo de *rock a capella* y con el escenario vacío, los pagos correspondientes a dicha «parafernalia» no retribuyen, ni son, ni pueden considerarse, a efectos del convenio de doble imposición, rentas de artistas.

Contra la sentencia de la Audiencia Nacional interpuso recurso el abogado del Estado, recurso que merece un comentario previo: el abogado del Estado establece como único motivo de casación la infracción del artículo 45.1 d) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que rezaba del siguiente tenor<sup>8</sup>: «(Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio español) los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas o deportistas, o de cualquiera otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a entidades».

Primero, y craso, error. Mediando un convenio de doble imposición entre España y otro Estado, TODAS las relaciones entre España y un residente de ese Estado se rigen por dicho convenio de doble imposición. Absolutamente todas. La ley nacional (española o del otro Estado) no es aplicable. O, por decirlo llanamente, no tiene cabida. La Constitución –art. 96– hace a los convenios impermeables a la ley interna. Tan solo en aquellos casos en que el convenio aplicable remita a la ley interna de uno de los dos Estados contratantes, y le atribuya potestad para gravar una renta, entrará esta última en juego. Hasta entonces no. Por tanto, existiendo un convenio en vigor entre España e Irlanda, estado de residencia del no residente en España que ha obtenido una renta en otro país, basar un recurso de casación en la infracción de una norma de derecho interno, es no saber lo que significa un convenio internacional (y tal invocación debiera haber motivado el archivo de la casación por el Tribunal Supremo). Rectificamos: algo sí sabe el abogado del Estado, pero es el suyo un conocimiento muy superficial porque, siempre según la descripción que se hace

<sup>8</sup> El texto se corresponde con el actual artículo 13 b) 3.º del TRLIRNR.

en el texto de la sentencia<sup>9</sup>, esa infracción del artículo 45 de la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades se da «en relación con lo dispuesto en el artículo 17.2 del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición, ratificado el 10 de febrero de 1994». Pues no. La ley española no se infringe en relación con ningún convenio. El convenio se aplica por sí solo. Lo que hay que ver es en qué términos. Y, si esos términos no se han aplicado correctamente, lo que habrá será una infracción de la norma aplicable. Que es el convenio. Elemental.

Y ¿qué dice el artículo 17.2 del convenio hispano-irlandés? Pues «No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de la **actividad personal** realizada por un artista en esa calidad se atribuyan, no al propio artista, sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista»<sup>10</sup>. El lenguaje de los convenios es a veces un tanto complejo, pero no puede decirse lo mismo de este párrafo, que resulta meridianamente claro: las rentas que pueden someterse a imposición en el Estado donde ha tenido lugar la actividad del artista (en el caso de la sentencia, España) son las rentas derivadas de la *actividad personal del artista*. Lo que decía la Audiencia Nacional.

No lo ve así el Tribunal Supremo, que parece hacer suyo el razonamiento del abogado del Estado. Lo que sigue es, dicho con todos los respetos hacia la Sala, un puro despropósito que, a base de confundir la cláusula antielusión del convenio –aplicable– con la ley interna española –no aplicable–, entrelazándolas y aplicándolas simultáneamente –por difícil que eso sea–, concluye que el convenio permite que en España se grave cualquier renta relacionada, por remotamente que sea, con una actuación artística.

Vamos a ver los errores del razonamiento.

- a) Empieza el alto Tribunal por la siguiente aseveración: «Se sostiene el recurso de casación por considerar que el precepto no alude exclusivamente a los rendimientos derivados indirectamente de la actuación artística, sino también específicamente a "cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación"». Es cierto. El precepto no alude exclusivamente a los rendimientos derivados de la actuación artística, sino que se extiende a cualquier actividad relacionada con dicha actuación. Pero ¿de qué precepto estamos hablando? Pues ni más ni menos que del artículo 45.1 d) del entonces vigente Impuesto sobre Sociedades. Este precepto tiene una finalidad expansiva sobre cualquier renta relacionada con la actividad artística en España, pero va mucho más allá de lo preceptuado en los convenios y es únicamente ley interna española y, por ende, aplicable tan solo a los residentes en países con los que España no tenga convenio. Pero no es aplicable a los residentes en Irlanda, como las empresas Remond Ltd. y Brenwell Ltd. Por lo tanto, debe ignorarse completa-

<sup>9</sup> No hemos tenido acceso al escrito del abogado del Estado, por lo que nos disculpamos anticipadamente si el texto no es ese.

<sup>10</sup> Se han obviado las referencias a los deportistas en aras de una mayor claridad del texto.

mente (al menos mientras no se haya dilucidado la discrecionalidad que el convenio otorga al ordenamiento interno).

Ergo, a esas dos empresas tan solo cabe aplicarles el artículo 17.2 del convenio hispano-irlandés, en los términos que se han reproducido más arriba.

- b) Pero no es eso lo que hace el Tribunal Supremo, que, como hemos dicho, asimila e identifica el artículo 45 con el artículo 17.2: «Como se ha dicho, la normativa interna aplicable, el artículo 45.1 de la Ley 43/1995, **sin contradicción con el convenio de doble imposición**, alude a cualquier actividad "relacionada" con la actuación artística, **siempre que el rendimiento se atribuya a entidades**». Dos errores conceptuales en una misma frase. En primer lugar, ¿cómo puede decirse que no hay contradicción entre la norma interna y la norma convenida? En un caso –norma interna– estamos hablando de una regla de sujeción de una renta obtenida en territorio español (no aplicable unilateralmente, repetimos, en presencia de convenio). En el artículo 17.2 estamos hablando de una norma antielusión, es decir, dirigida a prevenir que las personas que en virtud del artículo 17 –los artistas– deben tributar en España por las rentas derivadas de su actividad **personal**, eludan dicha tributación mediante la atribución de esa renta a otra persona<sup>11</sup>.

Que la cláusula del convenio tiene un carácter antielusivo no lo ignora el Tribunal Supremo. Pero no lo interpreta correctamente. El párrafo 2 del artículo 17 sigue refiriéndose a «*actividades personales en calidad de artistas o deportistas*», no a cualquier actividad relacionada con una actividad artística, sino solo a aquella personal del artista. Y en este punto, hay que proceder a un somero análisis del Modelo OCDE. Tres son los casos que cubre el artículo 17.2 a tenor del correspondiente comentario. Las dos primeras: (a) sociedades de gestión que perciben una remuneración por la actuación de un grupo de deportistas que no está constituido como persona jurídica (por ejemplo, una sociedad de gestión que percibe la remuneración en nombre de un grupo de deportistas –un equipo que no tiene existencia legal autónoma) y (b) un equipo, *troupe* u orquesta que está constituido como persona jurídica (por ejemplo, la Filarmónica de Viena, que –creemos– está constituida como sociedad). Fijémonos en que, en los dos casos, estamos hablando de rentas que, indirectamente, percibirán los mismos deportistas y artistas (los miembros del equipo deportivo y los componentes de la orquesta) porque, en ambos casos, derivan de su propia actuación, son sus honorarios, aunque no los cobren directamente. Tan solo el tercer supuesto, el (c) «se refiere a determinados mecanismos de elusión fiscal en virtud de los cuales las remuneraciones por la actuación del artista o el deportista no se pagan a ellos, sino a otra persona, por ejemplo a una de las denominadas sociedades de artistas»<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Y es «persona», no entidad. O, al menos, eso es lo que dice el artículo 17.2 del convenio aplicable. La alusión a «entidades» del artículo 45 no es aplicable en este caso.

<sup>12</sup> Párrafo 11 del Comentario.

Pero, ¡atención! seguimos siempre en presencia de rentas derivadas de la *actuación personal* del artista. El Tribunal Supremo reproduce una frase del párrafo 11 del comentario al artículo 17, «El elemento de beneficio obtenido por la persona jurídica en relación con la actuación se someterá a imposición con arreglo al apartado 2». Pero es que el Tribunal saca esa frase de contexto, que es algo muy peligroso. Efectivamente, la frase, que parece que deba interpretarse como si cualquier beneficio obtenido por una persona jurídica debiera someterse a imposición en el estado de la actuación, se encuadra, en el comentario, en las líneas correspondientes al supuesto (b) anteriormente mencionado, en el caso de la Filarmónica de Viena, para entendernos. Y naturalmente que el beneficio que se atribuye a la sociedad «Filarmónica de Viena» puede someterse a imposición en el Estado de la actuación, porque los socios de la Filarmónica de Viena son los músicos de la orquesta, los artistas, y lo que están cobrando es su actuación, ni más ni menos. Pero eso es legal, repetimos, cuando quien cobre sea el propio artista, a través de otra persona. No cualquier persona jurídica por lo que sea. Permitásenos la chanza: es como si, en un concierto de la tantas veces mencionada orquesta, se considerara que los pagos a una floristería por los arreglos florales del escenario en que se desarrolla el concierto son rentas relacionadas con una actuación artística y se las gravara (de ser el florista un no residente) en el Estado de la actuación.

Pues contrariamente a lo que dice la sentencia, por supuesto que hay contradicción entre la norma convenida y la norma interna. Lo que pretende el artículo 17.2 es que los artistas tributen por las rentas derivadas de su actuación en un Estado que no sea el de su residencia, y que no dejen de hacerlo atribuyendo su renta a otra persona –ya sea física o jurídica–. Pero no que cualquier persona, distinta del artista, tribute en el Estado de la actuación artística, por más que la renta esté vinculada con una actuación artística. Una empresa de sonido, o de luces, que no es propiedad del artista ni tiene más relación con él que la de prestarle un servicio de altavoces o de iluminación, no queda comprendida en el artículo 17 del convenio con Irlanda (o, lo que es lo mismo, del Modelo OCDE), sino en el artículo 7, que corresponde a los beneficios empresariales. Y no debe tributar en el Estado donde se desarrolla la actuación del artista, por más que su contribución sea necesaria para el espectáculo. Y por más que el artista utilice para toda una gira a los mismos proveedores de luces o de sonido, como es habitual. Así se asegura la uniformidad del espectáculo y su adecuación a lo que el artista pretende. Nada de eso importa. El empresario que instala la iluminación no es un artista. El que instala los altavoces tampoco. Ni el que sirve el *catering*. Y no deben tributar como si lo fueran.

- c) Ante esta obviedad, a quien esto firma le asalta una duda: no es posible que el Tribunal Supremo se equivoque tan radicalmente. Y no lo es porque en la sentencia se mencionan varias veces los términos «actividades personales» y «persona interpuesta» o «sociedad interpuesta». El Diccionario de la Real Academia Española no recoge el término «interpuesto» sino tan solo su forma infinitiva «interponer» y lo hace como «ponerse en medio». En este caso habríamos de interpretar que

solo cuando una persona se pone en medio del pagador y el artista en la corriente monetaria en que se concreta la renta, es posible gravar a esa persona interpuesta. Pero si el que recibe la renta no la transmite al artista (porque esa renta retribuye sus actividades empresariales) no cabe gravamen en la fuente. Y si eso lo sabe el Tribunal Supremo, por obvio, ¿qué es lo que está queriendo decir la sentencia? El uso, repetido innumerables veces, del término «cláusula antielusión» puede ser indicativo del auténtico motivo de la decisión judicial: las dos sociedades irlandesas son, en realidad, personas jurídicas interpuestas por el artista para cobrar por sus actividades personales como tal y por eso se aplica el artículo 17.2. Si esta es la ratio de la sentencia, entonces no cabe sino aceptarla. Pero, y aquí se produce otro error: la propia sentencia menciona que «la inspección no ha entrado a determinar la naturaleza y el carácter de los servicios» (prestados por las dos sociedades), con lo cual se está aplicando una cláusula antielusión a una situación de supuesta elusión que no se ha comprobado que lo sea en realidad. Hay que ser muy cuidadoso con las normas antielusión. En este momento de crisis, se ha extendido una conciencia muy importante al respecto. Pero ello no significa que deba verse elusión por todas partes. Y tampoco se puede asimilar una norma antielusión con el derecho indiscriminado a gravar cualquier renta en el país de la fuente. No, al menos, mientras exista un convenio de doble imposición que resulte de aplicación. Y la función principal de un convenio, junto a la evitación de la doble imposición, es, fundamentalmente, la del reparto de la potestad de gravar entre los dos Estados que lo han firmado. Potestad, en unos casos compartida por los dos Estados sin límite, en otros con límite en el Estado de la fuente y en otros (la mayoría) tan solo en el Estado de la residencia<sup>13</sup>. El artículo 17.1 prevé, para las rentas obtenidas personalmente por los artistas y deportistas, la tributación compartida, sin limitación en el Estado de la fuente. El párrafo 2 contiene una norma antielusión para asegurar que el párrafo 1 no sea evitado mediante la «interposición» de sociedades vinculadas al artista o deportista. Pero lo que no es, en ningún caso, el párrafo 2 del artículo 17 es una norma de reparto de la potestad tributaria (como sí lo es el párrafo 1). Ni permite que cualquier renta que se origine con ocasión de una actuación artística o deportiva sea gravada en el Estado donde dicha actuación ha tenido lugar. Si esa renta no es atribuible personalmente al artista o deportista, o como tan gráficamente lo describe la Audiencia Nacional, si esa renta no va a terminar en los bolsillos del artista o deportista, a esa renta NO le es de aplicación el artículo 17, ni el párrafo 1 ni el párrafo 2. Habrá que analizar de qué tipo de renta se trata y aplicarle el artículo correspondiente del convenio. Por lo que, si se trata de una renta obtenida por una empresa, por servicios propios de su actividad, e independiente del artista, habrá que encuadrarla en el artículo 7 del convenio que regula los beneficios empresariales.

<sup>13</sup> Tan solo una clase de rentas, pensiones y retribuciones públicas, tributa exclusivamente en el Estado de la fuente.

En resumen y a riesgo de ser repetitivos: una norma antielusión no es una regla de atribución de la potestad tributaria. Una norma antielusión debe aplicarse tan solo en los casos ciertos de intención elusoria (intención que debe analizarse en cada caso concreto y verificarse haciendo uso de los mecanismos que el propio convenio contempla, léase, la solicitud de información al Estado de residencia del perceptor de la renta para saber si, efectivamente, se trata de una sociedad interpuesta por el artista o deportista)<sup>14</sup>. Mezclar ambos conceptos no es correcto. No lo debe hacer la inspección, pero mucho menos lo puede hacer el Tribunal Supremo, que debe velar por la correcta aplicación del Derecho aplicable. Lo que incluye a los convenios de doble imposición en vigor. Y el Supremo no puede permitirse perlas como esta: «La cláusula antielusión del convenio con Irlanda es del mismo tenor que la del convenio con el Reino Unido, de 21 de octubre de 1975, no exigiendo, por tanto, ningún tipo de prueba». No se entiende muy bien la mención al convenio con Reino Unido, puesto que al principio de la sentencia se dice que Eventcorp Ltd. (la sociedad que recibió el pago por las actuaciones de los artistas y que tributó en España) es residente en Dublín. Pero sea como fuere, ¿qué es lo que hace innecesario cualquier tipo de prueba? ¿El convenio con Reino Unido o el hecho de que estemos ante una norma antielusión? ¿Está diciendo el Tribunal que la aplicación de una norma antielusión no requiere ningún tipo de prueba? ¿Y cómo se sabe entonces que se está ante una presunta elusión? ¿O es que las normas antielusión se aplican siempre y en cualquier caso, aun en aquellos en que no exista elusión? ¿Solo en el artículo 17 de la mayoría de los convenios o en todos los artículos de los convenios?

Urge una clarificación por parte del Tribunal. Una clarificación que atine con el verdadero significado, no solo del segundo párrafo del artículo 17 sino de todo el artículo. Para ello, el Tribunal puede ayudarse del «Discussion draft on the application of article 17 (artists and sportsmen) of the OECD Model Tax Convention»<sup>15</sup>. En él se contienen consideraciones del Comité de Asuntos Fiscales que no dejan lugar a dudas sobre el ámbito de aplicación de dicho artículo: «La redacción del párrafo 1 impone dos condiciones, que son, que la renta sea obtenida por una persona "en su calidad de artista"<sup>16</sup> (...) o de deportista" y que derive "de sus actividades personales como tal". Por consiguiente, incluso aun cuando una persona sea un artista, las rentas derivadas de las actividades de esa persona puede que no deriven de sus actividades personales "como tal artista" y entonces puede que no estén cubiertas por el artículo 17. Es necesario, en consecuencia, clarificar en qué circunstancias la renta obtenida por un artista o deportista (o por una persona, en el sentido del párrafo 2), puede decirse que no está relacionada con las actividades personales de tal artista o deportista "como tal". El principal punto se refiere a la parte de la remuneración de un artista o deportista que se consiste en la preparación y el entrenamiento, en contraposición con la parte que se refiere a la actuación de verdad (...)). Más adelante, el borrador propone una clarificación de los párrafos 11.4

<sup>14</sup> En el caso de Irlanda aún es más fácil, siendo un Estado miembro de la Unión Europea, donde puede recurrirse a las directivas en la materia.

<sup>15</sup> Publicado en 2010. Es cierto que dicho borrador no ha llegado a incluirse en las últimas actualizaciones del Modelo de Convenio, pero no es menos cierto que se trata de una clarificación, no de una modificación.

<sup>16</sup> El borrador sustituye «artiste» por «entertainer», que comprendería tanto a los artistas como a los «animadores».

y 11.5 del comentario al artículo 17: «El párrafo 2 comprende la renta que puede considerarse que deriva de las actividades personales de un artista o deportista. Mientras que el mismo comprende la renta que se recibe por una empresa que es retribuida por su actuación (como un equipo deportivo o una orquesta), *claramente no comprende la renta de todas las empresas que están involucradas en la producción de un evento artístico o deportivo*. Por ejemplo, la renta obtenida por el promotor independiente de un concierto de la venta de las entradas y de la distribución de la publicidad no está comprendida en el ámbito del párrafo 2»<sup>17</sup>. No hacen falta más comentarios.

Lo dicho: urge una clarificación y, en su caso, un cambio de criterio del alto Tribunal. Porque no es conforme con los comentarios al Modelo de Convenio y se trata de una interpretación errónea.

Y porque, de no hacerse así, el resultado será uno de los dos siguientes, ambos igualmente indeseables:

- O bien la empresa no residente (que no «sociedad de artista») no podrá deducirse la cuota pagada en España porque no será procedente con arreglo al convenio de doble imposición [pensemos en el art. 31.1 a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que no permite la deducción si el impuesto extranjero no procede con arreglo al convenio], lo cual resultará precisamente en lo que un convenio pretende evitar, que es la doble imposición jurídica (prescindiendo, si es que se puede, del hecho de que la cuota pagada lo será sobre el íntegro, con independencia de que ese no sea el beneficio real de la sociedad); o
- Quien soportará, injustamente, el impuesto español será el residente responsable solidario, que no podrá –a posteriori– resarcirse del impuesto frente a la sociedad no residente y tampoco podrá pedir –porque no es residente del otro Estado– un procedimiento amistoso que determine si el gravamen en España procede o no.

---

<sup>17</sup> Traducción de la autora.