

El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE

Algunos apuntes a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010

ANDRÉS BÁEZ MORENO

Profesor Contratado Doctor. Universidad Pública de Navarra

Resumen: Este trabajo analiza la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 en la que se ventilan dos cuestiones de la mayor importancia para la tributación de las rentas de artistas y deportistas transfronterizos: 1) El uso parcialmente inadecuado, por parte de la AN, del llamado enfoque look through que, en casos de interposición societaria, permite el gravamen de las rentas del artista o deportista en la fuente incluso en ausencia de la cláusula del artículo 17 (2) del Convenio Modelo de la OCDE; 2) El ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 del Convenio Modelo de la OCDE aplicable exclusivamente a las rentas que retribuyen la actuación personal de artistas y deportistas en calidad de tales.

Palabras clave: Convenio Modelo la OCDE, Tributación de artistas y deportistas, Enfoque look through, Sociedades de artistas, Reglas de atribución de rentas.

Abstract: This article is focused on the January 28th 2010 Ruling of the Audiencia Nacional on taxation of international performing artists and sportsmen. It tries to shed some light on two different issues: 1) The partially improper use of the look through approach by the Court which enables taxation at source of the performing artist or sportsman even in the absence of article 17 (2) of the OECD Model Convention. 2) The scope of article 17 of the OECD Model Convention merely applicable to income obtained by artists and sportsmen for his personal activities as such.

Keywords: OECD Model Tax Convention, Taxation of Artists and Sportsmen, Look-Through Approach, Artistes Companies, Attribution Rules.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN: LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 28 DE ENERO DE 2010 EN EL CONTEXTO DE LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA SOBRE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS
 - II. EL PAPEL DE LOS CMCOE EN LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 28 DE ENERO DE 2010. ALGUNAS CRÍTICAS Y UNA VIRTUD
 - III. EL LOOK-THROUGH APPROACH DE LOS CMCOE Y LA SAN DE 28 DE ENERO DE 2010
 1. La naturaleza del look through approach
 2. Las reglas internas de atribución de rentas
 3. Las ventajas del enfoque look through habilitado por las reglas internas de individualización de rentas
 - IV. EL ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 DEL MCOCDE Y LA SAN DE 28 DE ENERO DE 2010
- I. INTRODUCCIÓN: LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 28 DE ENERO DE 2010 EN EL CONTEXTO DE LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA SOBRE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS**

La tributación de las rentas transfronterizas de artistas y deportistas no ha dejado de plantear

problemas en España en los últimos veinte años. Si bien se trata de una cuestión sectorial y cuya trascendencia en términos recaudatorios globales parece relativamente escasa¹, lo cierto es que los sucesivos pronunciamientos del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, así como la cambiante doctrina administrativa sobre el particular, dejan entrever las complicadas cuestiones jurídico-tributarias que subyacen a las reglas domésticas y convencionales referidas a este particular colectivo de profesionales. Algunas de estas cuestiones van más allá, incluso, de los problemas habituales en materia de fiscalidad internacional, planteando interrogantes de orden más abstracto que sólo encuentran respuesta adecuada desde planteamientos de teoría general del Derecho. Es, en definitiva, este interés cualitativo de la jurisprudencia descrita el que aconseja detenerse en su evolución, de la que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010, constituye un hito fundamental pues, como veremos, consolida una posición sostenida anteriormente por el Tribunal Supremo a la vez que introduce un matiz de extraordinaria relevancia en torno al ámbito de aplicación del artículo 17.1 de los Convenios de Doble Imposición (CDI's en adelante) que siguen el Modelo de la O.C.D.E. (CMOCDE en adelante).

Los hechos que dan lugar al pronunciamiento de la Audiencia Nacional son relativamente sencillos. El 13 de junio de 1997, ROCK & POP MEDIOS y ESPECTÁCULOS, entidad residente en España, suscribió un contrato con la entidad CONCERT PRODUCTIONS INTERNATIONAL B.V., residente en los Países Bajos, en virtud del cual ésta última se comprometía a poner a disposición de la promotora española la actuación, producción y cualesquiera otros derechos, servicios y materiales necesarios para la realización de las actuaciones públicas del grupo «U2» en su gira por España en dicho año, pactándose un precio global de 2.700.000 US \$ que se desglosó en ocho facturas emitidas por las entidades EVENCORP Ltd., REMOND Ltd. y BRENWEL Ltd.—todas ellas residentes en Irlanda— y CONCERT PRODUCTIONS INTERNATIONAL B.V. residente esta última, como antes se ha indicado, en los Países Bajos. De todos los importes satisfechos, el promotor español (ROCK & POP MEDIOS y ESPECTÁCULOS) entendió que sólo los facturados por EVENCORP Ltd. se correspondían con rentas derivadas de la actuación personal de los artistas, procediendo a practicar la correspondiente retención en la fuente, regulada en la normativa interna española, y admisible conforme al artículo 17.1 del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital (CDI con Irlanda en adelante)². Por el contrario, sobre el resto de rentas satisfechas (a sociedades Irlandesas y a la citada entidad residente en los Países Bajos) por trabajos de puesta en escena, dirección de los conciertos, consultoría, servicios de reservas y promoción no se procedió a practicar dicha retención, al entender el pagador (ROCK & POP MEDIOS y ESPECTÁCULOS) que las mismas debían calificarse como beneficios empresariales que, conforme al artículo 7 del CDI con Irlanda y 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 (CDI con los Países Bajos en adelante), sólo podían ser sometidos a gravamen en España si las citadas entidades contaran con un establecimiento permanente en dicho territorio.

Para entender correctamente el contenido preciso de la sentencia objeto de análisis conviene tener en cuenta, primeramente, el pronunciamiento del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC en adelante) de 2 de febrero 2007 que es precisamente el que se encuentra en el origen de la citada sentencia. En esta Resolución, el TEAC se centra en dos aspectos esenciales³:

1. Este ha sido de hecho el argumento esgrimido por los Países Bajos para eliminar desde principios de 2007 la tributación en la fuente de artistas y deportistas no residentes excepto para aquellos que residan en Estados con los que los Países Bajos no tengan firmados Convenios de Doble Imposición. Sobre esta cuestión en general, con referencias cuantitativas al producto de la recaudación efectiva en los Países Bajos puede consultarse: MOLENAAR, Dick; GRAMS, Harald. *Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artists and Sportsman Taxation in the European Union*. /En/ European Taxation, February, 2007, p. 67-68. MOLENAAR, Dick; GRAMS, Harald. *Die Folgen des Scorpio-Urteils für die Besteuerung von Künstlern und Sportler*. /En/ Steuer und Wirtschaft International, 2007, p. 63-64.
2. En el Fundamento jurídico quinto de la Sentencia se hace referencia a dos facturas por un importe total de 624.000 \$ en relación con los servicios de los artistas. El resto, hasta completar la retribución global pactada se facturaron a las entidades mencionadas en el texto aunque ni en la Sentencia ni en la Resolución del TEAC que dio origen a la misma se detalla el desglose de dicha cantidad.
3. Dejamos al margen deliberadamente el problema de la naturaleza jurídica y de la propia consistencia de la figura del pagador-responsable regulada en el momento de producirse los hechos en el artículo 41 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS, en adelante) y actualmente en el artículo 9 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (TRLIRNR, en adelante). En este trabajo nos centraremos, más adelante, en determinadas cuestiones que pueda plantear esta peculiar figura en relación con el Derecho Comunitario Europeo pues su análisis desde una perspectiva interna —tanto de carácter procedimental como material— ha

a) De un lado, trata de justificarse la corrección del criterio administrativo en virtud del cual procede gravar en España no sólo las rentas facturadas por EVENCORP Ltd.–las que se correspondían conforme a los pagos realizados con la actuación personal de los artistas– sino también las pagadas al resto de entidades residentes en Irlanda⁴ y relacionadas con dicha actuación (aunque no derivadas de forma directa de la misma). Difícilmente podría llegar el TEAC a una conclusión diferente partiendo, como hace, de que el hecho de que los servicios proporcionados por las entidades irlandesas estén referidos a la actuación de U2 en su gira por España implica que retribuyan la actuación realizada por dicho grupo en nuestro país. El TEAC, sin embargo, proporciona dos argumentos de carácter «normativo» para apuntalar semejante decisión. De un lado, trae a colación el artículo 45.1.d de la LIS (actual artículo 13.1.b.3º del TRLIRNR) que considera obtenidos en territorio español todos los rendimientos derivados directa o indirectamente de la actuación personal de artistas o deportistas o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a entidades. De otro, la Resolución se refiere a los Comentarios al Convenio del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (CMCOCDE, en adelante) y, en particular, al apartado 2 de los MCOCDE al artículo 17 del Modelo en que se indica que «...el elemento de beneficio obtenido por la persona jurídica en relación con la actuación se someterá a imposición con arreglo al apartado 2»⁵. b) De otro lado, y frente a las alegaciones del recurrente, el TEAC sostiene que el artículo 17.2 del CDI con Irlanda, y de igual manera el artículo 45.1.d) de la LIS, no exige a la Administración probar que las sociedades interpuestas entre el pagador de la renta y el artista lo han sido con la intención de eludir el pago del tributo.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010, a pesar de centrarse, como no podía ser de otra manera, en los mismos hechos, maneja argumentos y, sobre todo, analiza problemas del todo diversos a aquéllos en los que se centra la Resolución del TEAC que revisa.

De un lado, la SAN de 28 de enero de 2010 no pierde de vista un dato de la mayor importancia en relación con los hechos antes descritos. Porque, a diferencia de lo que pudiera deducirse de la simple lectura de la Resolución del TEAC recurrida, la entidad promotora del concierto no factura exclusivamente a sociedades residentes en Irlanda –cuyo CDI con España contiene la cláusula prevista en el artículo 17.2 del CMCOCDE⁶– sino también, como antes se indicó, a CONCERT PRODUCTIONS INTERNATIONAL B.V., residente en los Países Bajos, y cuyo CDI con España, como ocurre con algunos de los convenios más antiguos de la red española, carece de la citada cláusula, limitándose a señalar en su artículo 18 que «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 actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado donde actúen». De ese modo, la Sentencia de la Audiencia Nacional deja de lado la posible tributación en España de las cantidades abonadas a las entidades residentes en Irlanda –que en principio parece dar por hecha– para prestar una atención especial a las cantidades facturadas a la entidad residente en Holanda. Ante la omisión, en el CDI con los Países Bajos, de la citada cláusula anti-abuso del artículo 17.2 del CMCOCDE, la Audiencia Nacional recurre a los Comentarios al mismo y, tras reproducir casi la totalidad de los apartados referidos al citado artículo, termina citando el párrafo undécimo que, después de describir las situaciones

sido intenso en los últimos años. De forma especialmente atinada y en relación con el concepto de beneficiario efectivo: VEGA BORRERO, Félix. *La utilización de sociedades húngaras para la cesión de derechos de imagen a futbolistas de equipos españoles y el concepto de beneficiario efectivo de los convenios para evitar la doble imposición.* /En/ Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, nº 21, 2007-3, p. 200-204.

4. Sorprendentemente en la Resolución del TEAC no se hace referencia alguna al tratamiento de la renta pagada a CONCERT PRODUCTIONS INTERNATIONAL B.V. (residente en los Países Bajos) y a la que se designa como la entidad W. Sólo se menciona la misma en el Fundamento de Derecho Cuarto de la Resolución al hilo de la descripción del contrato firmado con el promotor español.
5. Hacen referencia los CMCOCDE y el TEAC al apartado 2 del artículo 17 del Convenio Modelo de la OCDE (MCOCDE en adelante) en el que se señala que *No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.* Tendremos ocasión de volver sobre este artículo y diversas cuestiones que resultan determinantes en relación con el mismo y con los hechos que subyacen a la Sentencia de la Audiencia Nacional que comentamos.
6. Señala el citado precepto del CDI con Irlanda: «No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de la actividad personal realizada por un artista o deportista en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista».

básicas en las que el artículo 17.2 del CMOCDE puede resultar de aplicación, indica que algunos países, haciendo uso de su normativa nacional, imputan las rentas pagadas a entidades interpuestas, directamente a los artistas y, en este caso, sobre la base exclusiva del artículo 17.1 del CMOCDE. Es obvio que, en este contexto, y conforme al criterio de la Audiencia Nacional, la ausencia de la cláusula anti-abuso del artículo 17 (2) en el CDI con los Países Bajos resulta totalmente indiferente. Sobre todo, si como sostiene la propia sentencia, el ordenamiento español dispone de tales mecanismos de imputación de rentas que se identifican básicamente con el artículo 70.1.e) del RIRPF, incorporado más tarde al artículo 45.1.d de la LIS y contenidos en la actualidad en el artículo 13.b.3º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (TRLIRNR) conforme al cual se consideran obtenidas en territorio español las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente 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 artistas o deportista⁷.

Cuando parece que la Sentencia de la Audiencia Nacional va a ratificar plenamente el criterio sostenido por el TEAC en relación con las operaciones descritas, el último fundamento jurídico de la misma da un giro inesperado que, en cierto modo, viene no tanto a invalidar como, sobre todo, a contrarrestar la doctrina anteriormente expuesta. En este sentido la Sentencia se fija particularmente en el texto del artículo 17 del CDI entre España e Irlanda⁸, que permite someter a gravamen en la fuente –es decir en España– exclusivamente las rentas que un residente de un estado contratante obtenga de su actividad personal como artista. Y, conforme a este argumento, la SAN resuelve que sólo los 624.000 \$ abonados a la entidad irlandesa EVENCORP LTD en concepto de retribución de la actuación personal de los artistas pueden someterse a gravamen en España de acuerdo con el artículo 17 del CDI aplicable. Por el contrario, el resto de pagos descritos anteriormente, y que la SAN identifica con la *parafernalia* que conlleva la presentación de la actuación, quedan al margen del citado precepto debiendo calificarse como «cánones» o «beneficios empresariales» aplicándose, en su caso, las reglas de distribución del CDI correspondientes. Así pues, y sobre la base de la imposible calificación global de la renta como «renta artística» la Audiencia Nacional anula la resolución del TEAC, respetando, además, la distribución de los pagos realizados en su momento por el pagador de los mismos.

Este trabajo se centrará en los aspectos de carácter estrictamente internacional que plantea la SAN de 28 de enero de 2010. En primer lugar, analizaremos con detalle la extraordinaria importancia que la Sentencia atribuye a los CMOCDE para la solución del caso así como algunos matices que la misma parece introducir en relación con anteriores pronunciamientos (epígrafe II). Posteriormente se analizarán algunos problemas complejos en relación con las reglas especiales de los Convenios de Doble Imposición atinentes a los artistas y deportistas. De un lado, el propio ámbito de aplicación de dichas normas y, especialmente, la cuestión referida a los Convenios de Doble Imposición que, por seguir el MCOCDE en una versión anterior a 1977, carecían de la cláusula especial del artículo 17.2 (epígrafe III). De otro el propio concepto objetivo de renta artística o deportiva que habilita, en resumidas cuentas, la aplicación de la regla especial del artículo 17 del MCOCDE en lugar de las reglas generales previstas en los artículos 7 (Beneficios empresariales), 14 (Servicios Personales Independientes) o 15 (Renta del trabajo dependiente) (epígrafe IV).

Sin embargo, existe una cuestión a la que ni el TEAC ni la propia Audiencia Nacional hicieron referencia alguna aunque los recurrentes, al menos en la vía contencioso-administrativa sí mencionaron. En efecto, en los Antecedentes de la SAN se indica que los recurrentes consideran la resolución impugnada como no ajustada a Derecho por ser opuesta a la normativa comunitaria y, en particular, por contravenir los criterios jurisprudenciales sentados por el TJCE en el sentido de que resulta exigible que, al menos, los costes directos devengados en relación con los rendimientos

7. No se trata en todo caso de un argumento nuevo en la jurisprudencia pues, de hecho, el recurso al precepto citado podía encontrarse ya en la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2000 (JT 2000, 1847) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 (RJ 2008, 4568) que resolvieron en sentido semejante un caso muy parecido al que plantea la sentencia comentada, en relación con algunos conciertos ofrecidos en España por Julio Iglesias.
8. En este caso, y teniendo en cuenta el alegato de la Audiencia Nacional a favor de la tributación en la fuente incluso en ausencia de la cláusula del artículo 17.2 del MCOCDE en el CDI entre España y los Países Bajos, sorprende que la SAN se refiera exclusivamente al CDI con Irlanda. Aunque podríamos estar de acuerdo en el resultado, se trata de una cuestión que hubiera merecido mayor atención y sobre la que nos pronunciaremos más adelante.

gravados en la fuente sean deducidos para determinar la base imponible. Es esta una cuestión que merecería un enfoque particular y muy distinto al que pretende este trabajo, así como un análisis detenido de las reformas introducidas recientemente por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, modifica algunos preceptos del TRLIRNR, en la tributación de los no residentes sin establecimiento permanente. Esas razones aconsejan relegar estos problemas a publicaciones futuras centradas específicamente en aspectos estrictamente jurídico-comunitarios, en relación con la tributación de artistas y deportistas.

II. EL PAPEL DE LOS CMCOE EN LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 28 DE ENERO DE 2010. ALGUNAS CRÍTICAS Y UNA VIRTUD

Antes de pasar a analizar las dos cuestiones descritas anteriormente, conviene poner de manifiesto la extraordinaria importancia que la sentencia comentada atribuye a los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE para resolver la controversia. En este sentido quizás convenga reproducir literalmente las reflexiones con las que la Audiencia inicia su razonamiento: «*Dentro del contexto de los Convenios de Doble Imposición, los Comentarios a los Modelos de Convenios de la OCDE, sin poseer fuerza normativa, sí desempeñan un papel principalísimo para la delimitación de los significados de los conceptos y términos utilizados en los distintos Convenios de Doble Imposición, en tanto que no siendo legalmente vinculantes, no forman parte de los Convenios, las cláusulas de estos se conforman de acuerdo con los postulados de los Modelos de Convenio. Por ello, deben considerarse como algo más que una simple prueba de que se está en la interpretación correcta para resolver alguna duda o ambigüedad, en tanto que formando parte del contexto en el que se formulan las normas de los Convenios, aporta gran seguridad jurídica acudir a los mismos para delimitar el sentido de determinados conceptos o términos*»⁹.

La cuestión del valor interpretativo de los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE es un problema de tal complejidad y que ha generado un debate tan intenso a nivel doctrinal y práctico en el mundo que requeriría seguramente una atención más detenida por parte de la sentencia que comentamos, sobre todo si se tiene en cuenta que la solución al caso se hace descansar, casi de forma exclusiva, en dichos Comentarios. Y aunque, con toda seguridad, ese extremo también requeriría una mayor atención en este trabajo, motivos evidentes impiden profundizar en el mismo lo que no nos excusa de hacer algunas referencias al asunto partiendo, sobre todo, del párrafo transcrito anteriormente y, teniendo en cuenta, que la AN trae a colación párrafos del CMCOE introducidos o reelaborados en 1992 y 2000 por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE para interpretar un CDI de 1972¹⁰. Partiendo de estas premisas convendría realizar tres comentarios críticos:

a) Como hemos señalado, la Audiencia Nacional, siguiendo en este punto literalmente la posición del Tribunal Supremo, entiende que los CMCOE integran el contexto en el que se formulan las normas contenidas en los Convenios de Doble Imposición. Para comprobar el acierto de esta afirmación debe recurrirse, como no podía ser de otra forma, al artículo 31 (2) de la Convención de Viena de Derecho de los Tratados en el que, a efectos interpretativos, se define qué deba entenderse por contexto en los siguientes términos: *para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado*; en estas circunstancias, parece bastante evidente que los CMCOE introducidos con posterioridad a la celebración de un tratado difícilmente pueden

9. SAN de 28 de enero de 2010. Afirmación que se toma de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 en la que, por cierto, se traen a colación los CMCOE para interpretar determinados conceptos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

10. No debe perderse de vista que todo el razonamiento contenido en el Fundamento Jurídico cuarto de la SAN hace referencia al CDI con los Países Bajos y no al firmado con Irlanda pues, respecto de este segundo, el largo excurso sería innecesario al contener el mismo la cláusula anti-abuso del artículo 17.2 MCOE.

resultar indicativos de su contexto, pues no han sido concertados ni formulados con motivo de la celebración del tratado¹¹.

b) Sorprende especialmente que la Audiencia Nacional mencione la seguridad jurídica entre las ventajas que derivan de aplicar, en un caso como el descrito, los CMCOEDE cuando una de las críticas más extendidas al pretendido principio de interpretación ambulatoria de los CDIs (aplicación de nuevas versiones de los CMCOEDE a tratados concluidos con anterioridad) estriba, precisamente, en la más que evidente afectación del propio principio de seguridad jurídica y, en general, de los derechos del contribuyente. Seguramente éste sea el resultado más palpable de incorporar párrafos pretendidamente generales de sentencias anteriores sin reparar en el hecho de que las circunstancias que subyacen al nuevo caso planteado pueden resultar totalmente distintas¹².

c) En todo caso, creo que la SAN de 28 de enero de 2010 merece, en relación a un aspecto muy concreto, una valoración positiva en la medida en que ha venido a clarificar o, más bien, a ratificar una posición sostenida anteriormente por el Tribunal Supremo¹³ en relación con el alcance de la interpretación ambulatoria.

En la última década, y sobre todo a partir de la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2000 (JT 2000, 1847)¹⁴ la doctrina administrativa ha venido defendiendo una posición muy peculiar en relación con la interpretación ambulatoria y su aplicación al problema de la tributación de artistas y deportistas. En este sentido, el TEAC parecía dar a entender que la interpretación ambulatoria permitía, incluso, aplicar los nuevos CMCOEDE a CDIs que no contenían disposiciones a las que dichos Comentarios se referían. En definitiva, y en relación con el problema que nos ocupa, la interpretación ambulatoria haría posible aplicar los Comentarios a la cláusula especial del artículo 17.2 del CMCOEDE a CDIs que carecían de ella. En este sentido deben entenderse, a mi juicio, las afirmaciones de la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2000 JT 2000, 1847 en relación con el CDI de los Países Bajos: «A juicio de este Tribunal Central el artículo 18 del Convenio para evitar la doble imposición debe interpretarse de acuerdo con los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el modelo de Convenio vigente en la actualidad, que permiten cuando la remuneración no es abarcada directamente al artista o deportista, tratar las rentas como si fueran percibidas directamente por el individuo y exigir la renta percibida por la entidad en favor del individuo por razón del espectáculo, aun cuando dicha renta no le sea abonada efectivamente en forma de remuneración»¹⁵. Y, de forma aún más rotunda, pues no existe siquiera referencia a los CMCOEDE o al problema de la inexistencia en el CDI con Suiza de una cláusula semejante a la del artículo 17 (2) del MCOEDE, en la Resolución del TEAC de 22 de junio de 2001 (JT 2002, 565): «...es de aplicación el art. 17 del citado Convenio...[...] por tanto las rentas percibidas por la entidad cesionaria de los derechos de imagen, aunque sea no residente en España y carezca de establecimiento permanente, están sujetas a gravamen en España»¹⁶.

11. Esta es además la posición sostenida de forma mayoritaria en la doctrina. Por todos: LANG, Michael; BRUGGER, Florian. *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*. /En/ Australian Tax Forum, nº 23, 2008, p. 102 (con abundantísimas referencias bibliográficas en este mismo sentido).
12. Porque, en efecto, en la Sentencia del Tribunal Supremo de la que se toma el texto transcrito no se planteaba ningún problema siquiera semejante al que pretende resolver la SAN comentada.
13. Me refiero al criterio sostenido de forma clara por primera vez en la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 (FJ 7º).
14. La doctrina ha sido unánime en considerar que es la citada Resolución la que marca un cambio definitivo en la actitud de la Administración frente a los supuestos de interposición de sociedades entre el pagador y el artista o deportista no residente: SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés (Dir.). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*. Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2003, p. 201. TRAPÉ VILLADOMAT, Montserrat. *Rentas de artistas y deportistas*. /En/ Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea. Valencia: CISS, 2009, p. 449.
15. En sentido idéntico, y con cita expresa de la Resolución citada en el texto, puede verse la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 2002 (JUR 2003, 103481).
16. Una buena parte de la doctrina había denunciado este entendimiento extremo de la interpretación ambulatoria: CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002: imposibilidad de aplicar la cláusula antielusión del art. 17.2 CM OCDE para la cesión a sociedades de los derechos de imagen de los deportistas cuando no aparece expresamente recogida en los convenios suscritos por España con otros países*. /En/ Revista Jurídica del Deporte, nº11, 2004, p. 268. HORTALÀ VALLVÉ, Joan. *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*. Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2007, p. 565, al señalar que *el TEAC no se limita a interpretar, puesto que si un apartado no existe en un determinado Convenio, pretender incorporar sus disposiciones al mismo, excede con mucho la labor de interpretación, para convertirse en función legislativa*. Incluso cierta doctrina extranjera se ha pronunciado en este mismo sentido en relación con la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2000: MOLENAAR, Dick; GRAMS, Harald. *Rent-A-Star The purpose of Article 17 (2) of the OECD Model*. /En/ Bulletin for International Fiscal Documentation, Volume 56, Number 10, 2002, p. 504.

Este peculiar entendimiento de la interpretación ambulatoria parecía del todo insostenible incluso al hilo de la simple lectura de los CMCOCDE que constituyen, en definitiva, la herramienta más potente en manos de los partidarios de la llamada interpretación ambulatoria. En efecto, el párrafo 35 de la Introducción a los CMCOCDE señala: «No es necesario indicar que las reformas introducidas en el articulado del Convenio Modelo y los cambios del Comentario que se correspondan con dichas reformas no pueden resultar relevantes para la interpretación de un CDI de fecha anterior si los preceptos del mismo son sustancialmente distintos de los que corresponden al nuevo modelo». Y, seguramente, fue la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002 (JT 2003, 230) la que reconoció con absoluta claridad el inmenso desacierto que esta particular visión de la interpretación ambulatoria podía entrañar, lo que le permitió concluir que «La disposición contenida en el artículo 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 artículo 17.1 del Modelo de Convenio sino una expresa cláusula antielusión que introduce una excepción a lo dispuesto en el artículo 7 y que no puede ser sobreentendida en los Convenios en que no se encuentra expresamente incluida».

Como ya señalamos más arriba, la STS de 11 de junio de 2008, que casó la Sentencia de la Audiencia Nacional que acaba de citarse (caso *Julio Iglesias*) y la SAN comentada en este trabajo (caso *U2*) han concluido la posibilidad de gravar las rentas artísticas en la fuente, incluso aunque las mismas hayan sido pagadas a una entidad no residente, siendo de aplicación un CDI que carece de un precepto semejante al artículo 17 (2) del CMCOCDE. Sin embargo, y es aquí donde radica el avance sustancial que defendemos, tal posibilidad no se ha articulado a través de una supuesta incorporación de dicho precepto al CDI de aplicación, sino sobre la base de la interpretación sostenida por los Comentarios, desde 1992, en relación con el artículo 17 (1) del Convenio Modelo. En definitiva, tanto el TS en 2008 como la AN, en la sentencia comentada, sostienen, siguiendo los CMCOCDE, que una simple interpretación del artículo que atribuye al estado de la fuente el gravamen de las rentas artísticas permite tal gravamen –sin necesidad de que exista el tantas veces citado artículo 17(2) del CMCOCDE– siempre y cuando la legislación interna del Estado de la fuente permita hacer abstracción de las entidades interpuestas y gravar directamente las rentas como si hubieran sido obtenidas por el individuo (enfoque *look-through*).

Podrá cuestionarse el acierto de la citada aproximación a esta cuestión en los CMCOCDE –de ello nos encargaremos más adelante– e incluso discutirse si es posible traer a colación unos Comentarios al Convenio Modelo introducidos con fecha posterior al CDI que se interpreta¹⁷, pero lo que parece innegable, a mi juicio, es que la versión de la interpretación ambulatoria defendida por la STS de 11 de junio de 2008 y posteriormente ratificada en la SAN de 10 de enero de 2010, ha venido a aclarar una cuestión que la doctrina administrativa parecía no tener clara y es que, a través de los CMCOCDE, no puede introducirse un precepto en un CDI que, por motivos cronológicos, carecía del mismo¹⁸.

Una vez aclaradas estas cuestiones de orden general debemos centrarnos en los dos aspectos centrales que plantea la SAN comentada en relación con los Convenios de Doble Imposición y que ya tuvimos ocasión de adelantar en la introducción a este trabajo.

17. Como señala por ejemplo: VOGEL, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 3ª ed. London-The Hague-Boston: Kluwer Law International, 1997, p. 974.

18. Ciertos sectores doctrinales han puesto en cuestión este notable avance, siquiera sea de forma implícita, señalando, o bien que la STS de 11 de junio de 2008 supone una mera continuación de la doctrina administrativa del TEAC antes descrita (TRAPE VILLADOMAT, Montserrat. *Rentas de artistas y deportistas...op. cit.* p. 449, aunque de forma no del todo rotunda. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *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/ Tribuna Fiscal, nº 220, 2009, p. 29) o bien que el *look through approach* ya era utilizado efectivamente en las Resoluciones del TEAC antes citadas (JUÁREZ, Ángel J. *Limitation to the Cross-Border Taxation of Artists and Sportsmen under the Look-Through Approach in Article 17 (1) of the OECD Model Convention (Part I)*). /En/ European Taxation, November, 2003, p. 417-418, al señalar que *la base para el gravamen en la fuente lo encuentra el TEAC en el look-through approach contenido en los Comentarios al Convenio Modelo de 1992*. Esta posición podría encontrar cierto apoyo en algunas publicaciones de autores cercanos a la Administración que, incluso con anterioridad a las resoluciones del TEAC y sentencias comentadas, venían defendiendo una interpretación ambulatoria «moderada» en relación con estos problemas que encontrara su apoyo en el *look-through approach* defendido por los CMCOCDE desde 1992: ALONSO SANJUAN, Rosaura. *Tributación de artistas no Residentes.* /En/ Tribuna Fiscal, nº 70-71, 1996, p. 64).

III. EL LOOK-THROUGH APPROACH DE LOS CMCOEDE Y LA SAN DE 28 DE ENERO DE 2010

Como señalamos en la introducción a este trabajo, la SAN de 28 de enero de 2010 pretende superar los obstáculos existentes en el caso para someter a gravamen las rentas relacionadas con las actuaciones de artistas no residentes en España, a través de una interpretación del artículo 18 del CDI con los Países Bajos, pretendidamente amparada por los CMCOEDE. Seguramente, sobre todo a la vista del fallo, no resultaba necesario tal «despliegue argumental» pues, para terminar afirmando que gran parte de las rentas no podían ser sometidas a gravamen en España –por no ser rentas directa o indirectamente obtenidas por la actuación personal de los artistas– no era necesario un largo excurso sobre la posibilidad de someter a gravamen las rentas de artistas no residentes cuando las mismas son percibidas por entidades, en aquellos casos en los que el CDI del Estado de residencia de estas últimas carece del artículo 17 (2) del CMCOEDE. No obstante, en la medida en que el criterio fijado por la AN no hace sino ratificar la jurisprudencia sentada anteriormente por el TS en el *caso Julio Iglesias* y que nos encontramos ante un problema que ha sido objeto de intensa discusión en la doctrina internacional conviene detenerse, siquiera sea brevemente, en el mismo.

Como antes indicamos, la SAN comentada entiende que el Estado de la fuente puede gravar las rentas atribuidas a una entidad no residente –en ausencia de la cláusula del artículo 17 (2) del CMCOEDE– tomando, como punto de partida, los Comentarios al artículo 17 del CMCOEDE y, en particular, los recogidos en los párrafos octavo y undécimo de los mismos que, por claridad expositiva, reproducimos a continuación: «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» (apartado 8º CMCOEDE artículo 17) y «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» (apartado 11º CMCOEDE artículo 17). Y, partiendo de estos fragmentos de los Comentarios, la conclusión de la SAN de 28 de enero de 2010 es rotunda: «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 (sic) 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». Y, como lo hiciera en su momento el Tribunal Supremo en el caso *Julio Iglesias*, la AN identifica la legislación interna que permite el gravamen del artista o deportista con el artículo 70.1.e) del Real Decreto 1841/1991 cuyo contenido ya fue expuesto con anterioridad.

Con esta posición, la Audiencia Nacional confirma la posibilidad de gravar a los artistas o deportistas no residentes haciendo uso del denominado *look-through approach*, introducido en los CMCOEDE en 1992¹⁹, y consistente en la imputación, por la legislación doméstica, de la renta atribuible en principio a una sociedad, directamente al artista, con independencia de que el CDI aplicable contenga la cláusula especial del artículo 17 (2) del CMCOEDE. Esta vía de aplicación del artículo 17 (1) del MCOEDE requiere algunas observaciones críticas que exponemos a continuación:

1. La naturaleza del look through approach

Desde luego, no puede negarse que la naturaleza jurídica del enfoque *look through*, tal y como

19. Aunque en opinión de algún sector doctrinal la idea de base del denominado *look through approach* ya estaba implícita en los Comentarios anteriores del Modelo de Convenio: GARCIA PRATS, Francisco Alfredo. *Artículo 17 MC OCDE 2000. Artistas y deportistas. /En/ Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)* (dirs. José Ramón RUIZ GARCÍA y José Manuel CALDERÓN CARRERO). La Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, p. 853. Como veremos posteriormente creemos también que dicha idea estaba –o al menos debía estar presente– en anteriores versiones del Comentario aunque por motivos diversos a los expuestos por el citado autor.

este aparece configurado en los CMCOE, dista de ser claro, en la medida en que, al hilo de los mismos se describe, única y exclusivamente, el efecto de la aplicación de tal enfoque (la atribución de las rentas al artista o deportista persona física y no a la persona jurídica que los recibe *prima facie*) y no el instrumento jurídico que permite tal atribución. En este contexto, no debe extrañar que, con frecuencia, se haya interpretado el enfoque *look through* como una habilitación a los estados contratantes para aplicar sus cláusulas internas antiabuso (de carácter general o especial) para hacer frente a la constitución de sociedades por parte de artistas y deportistas en estados terceros que, en sus CDIs con el Estado de la fuente, carecen de la cláusula especial del artículo 17 (2) CMCOE²⁰. Y ésta es precisamente la interpretación asumida por la AN cuando afirma: «*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*»²¹.

A mi juicio la naturaleza del enfoque *look through* no fue en el momento de su introducción en los CMCOE, ni tampoco lo es en la actualidad, una habilitación para la aplicación de cláusulas internas antiabuso de carácter general o especial y ello por diversos motivos.

En primer lugar, no debe olvidarse que el enfoque *look through* fue introducido en los CMCOE en 1992 y que, por aquel momento –y al menos hasta 2003–, los Comentarios mostraban una radical oposición a la aplicación de cláusulas internas antiabuso en contextos internacionales en aquellos supuestos en los que el propio CDI no reconociera dicha aplicación o regulara cláusulas antiabuso de carácter estrictamente convencional²².

En este mismo sentido, conviene tener en cuenta que en la actualización del Convenio Modelo y sus Comentarios del año 2000, se introdujo un nuevo párrafo 11.2 a los Comentarios del artículo 17 estableciendo que *como «...regla general debe señalarse que, con independencia del artículo 17, el Convenio no supondrá un obstáculo para la aplicación de las cláusulas generales anti-abuso del estado de la fuente que eventualmente puedan habilitar a éste para gravar al artista/deportista a la “star-company” en casos abusivos»*. Desde luego sería difícil entender por qué la nueva versión de los Comentarios del año 2000, habilitarían a los Estados contratantes para hacer algo que el enfoque *look-through* les permitía desde 1992²³.

Incluso a día de hoy, cuando los CMCOE admiten sin mayores problemas la aplicación de cláusulas internas antiabuso en contextos convencionales, la atribución al enfoque *look-through* de una naturaleza habilitadora para la aplicación de dichas cláusulas parece más que cuestionable, pues igualmente lo son los fundamentos a los que recurre el Comité de Asuntos Fiscales de la

20. En este sentido afirma JUÁREZ que esa ha sido precisamente la posición sostenida en Alemania y Canadá: JUÁREZ, Ángel J. *Limitation to the Cross-Border Taxation...op. cit.* p. 414. En sentido semejante también: TRAPÉ VILLADOMAT, Montserrat. *Rentas de artistas y deportistas...op. cit.* p. 449. TAEYMANS, Sandy; STUBNA, Barnabas. *Artistes and Artist Companies in Triangular Situations. /En/ Triangular Tax Cases* (Philipp Sutter; Ulf Zehetner eds.). Wien: Linde, 2004, p. 341. WHEELER, incluye las reglas internas relativas a compañías que prestan servicios personales entre las normas antiabuso, haciendo referencia particular al régimen de Nueva Zelanda como régimen objetivo aplicable incluso cuando la regla antiabuso no pueda serlo (WHEELER, Johanna. *General Report. /En/ Conflicts in the attribution of income to a person. Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 92b. Rotterdam: IFA, 2007, p. 46).*

21. En el mismo sentido se pronunció en su momento la STS de 11 de junio de 2008.

22. Sobre esta cuestión, antes y después del cambio de posición de los CMCOE sobre el particular puede consultarse: MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. *Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective – Part I. /En/ Bulletin for International Fiscal Documentation, November, 2002, p. 542-553.* MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. *Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective – Part II. /En/ Bulletin for International Fiscal Documentation, December, 2002, p. 620-627.* MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. *The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries? /En/ Bulletin for International Fiscal Documentation, Volume 58, Number 1, 2004, p. 17-30.*

23. Salvo que se sostenga, claro está, que los párrafos 8 y 11 del artículo 17 del CMCOE se refieren a cláusulas especiales antiabuso y que el párrafo 11.2 debió introducirse para habilitar el uso de las cláusulas generales antiabuso. Esta interpretación resultaría algo forzada y, desde luego, no parece explícita en los Comentarios. De otro lado, el primer escollo antes anunciado no podría superarse pues si los Comentarios, en aquel momento, entendían que la aplicación de cláusulas generales antiabuso domésticas podía suponer una vulneración de los CDIs con mayor motivo debería alcanzarse la misma conclusión respecto a las cláusulas especiales. Aunque no comparto totalmente su posición esta idea puede encontrarse en algún trabajo del Profesor MARTÍN JIMÉNEZ, cuando defiende que mientras que las cláusulas general anti-abuso pueden aplicarse en un contexto internacional, las especiales plantean mayores problemas al suponer una extensión del hecho imponible: MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. *The 2003 Revision...op. cit.* p. 19.

OCDE para justificar su nueva y flexible posición en torno a la aplicación de cláusulas internas antiabuso en contextos internacionales²⁴.

En este contexto, creo que al enfoque *look through* sólo puede atribuírsele una naturaleza jurídica que resulte conforme con sus propios postulados y que, al mismo tiempo, no desemboque en vulneraciones de los CDIs (*treaty override*)²⁵. Así, debe tenerse en cuenta especialmente el párrafo octavo de los CMCOCE al artículo 17 que señala que *cuando la normativa interna considere que la renta resulta atribuible a la persona física el párrafo primero del precepto permite al Estado de la Fuente el gravamen de la misma siempre que derive de actuaciones personales en su territorio y fluya a una entidad en beneficio de la citada persona física, aun cuando no sea pagada directamente a la misma*. Creo que este párrafo hace referencia a las reglas de atribución de rentas del ordenamiento interno lo que en España se ha denominado tradicionalmente el elemento subjetivo del hecho imponible, es decir, al criterio de relación jurídica que establezca la ley entre el sujeto pasivo y el elemento objetivo del hecho imponible²⁶. En definitiva, lo que permite el párrafo octavo de los citados comentarios es que la normativa interna atribuya una determinada renta al artista o deportista no residente, aunque la misma sea pagada por el organizador del evento en el Estado de la Fuente a una sociedad, sea ésta o no residente en el mismo Estado de residencia del artista. Y debe hacerse especial hincapié en el hecho de que, en puridad, no era necesaria tal habilitación por parte de los CMCOCE –si es que los Comentarios pueden habilitar algo, teniendo en cuenta que no son normas jurídicas– en la medida en que existe un acuerdo prácticamente unánime en la doctrina en el sentido de que los criterios de atribución de rentas son regulados por la normativa interna quedando al margen, por consiguiente, del contenido de los CDIs²⁷. De esa manera, la imputación de la renta al artista de forma directa no implica una vulneración del CDI, en la medida en que los CDIs no regulan esta cuestión, permite aplicar el artículo 17 (1) del MCOCDE y hace innecesaria, al menos en principio²⁸, la incorporación al Convenio de una cláusula como la prevista en el párrafo segundo del artículo 17 del citado Modelo de Convenio.

2. Las reglas internas de atribución de rentas

Una vez resuelta la cuestión relativa a la naturaleza jurídica general del enfoque *look through*,

24. Sobre esta cuestión ya nos hemos pronunciado críticamente en trabajos anteriores: ZORNOZA PÉREZ, Juan José. BÁEZ MORENO, Andrés. *The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARS: a Mistaken Starting Point*. /En/ Cuadernos de Derecho Transnacional, marzo 2010, Volumen II, Nº 1, p. 288-306.
25. Y debe tenerse en cuenta que una de las principales críticas que siempre ha planeado sobre el enfoque *look through* es precisamente la posibilidad de que éste desemboque en vulneraciones de los CDIs. Sobre esta cuestión: SANDLER, Daniel. *Non-Resident Entertainers and Athletes– Taxing Problems*. /En/ Taxation of Non-Resident Entertainers. Proceedings of a Seminar held in Cannes, France, in 1995 during the 49th Congress of the International Fiscal Association. Vol. 20d. The Hague-London-Boston: Kluwer Law International, 1996, p. 23-24. SANDLER, Daniel. *The Taxation of International Entertainers and Athletes. All the World's Stage*. The Hague: Kluwer Law International, 1995, p. 191-237. De forma aún más rotunda en SANDLER, David. *Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention)*. /En/ Source versus Residence (Michael Lang). The Hague: Kluwer Law International, 2008, p. 233-234 cuando señala que «...mientras que la OCDE se muestra totalmente opuesta a las contravenciones de los CDIs, incluso aunque las mismas tengan como objetivo luchar contra el abuso de dichos tratados, tolera la utilización de ficciones de Derecho interno (por ejemplo reglas de atribución de rentas), para hacer frente a los problemas que genera la inexistencia del artículo 17 (2) del MCOCDE en algunos CDIs».
26. Sobre el elemento subjetivo del hecho imponible y su relación con los negocios elusivos (particularmente los fiduciarios) puede verse: BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la Renta*. Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2009, p. 62-66.
27. Esta es una idea absolutamente extendida en la doctrina: LANG, Michael. *CFC Regulations and Double Taxation Treaties*. /En/ Bulletin for International Fiscal Documentation, 2003, p. 54. WHEELER, Johanna. *General Report...op. cit.* p.22. KOFLER, Georg. *Austria*. /En/ *Conflicts in the attribution of income to a person*. Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 92b. Rotterdam: IFA, 2007, p. 90 (con abundantes citas de jurisprudencia austríaca). BRUGGER, Florian. *Missbraucherfassung im DBA-Recht per «Künstlerdurchgriff» nach 17 Abs 2 OECD-MA*. /En/ *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht* (Lang/Schuch/Staringer Hrsrg.). Wien: Linde, p. 250. Recientemente en la doctrina española: BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...op. cit.* p. 180 (con abundantes citas de doctrina alemana). ZORNOZA PÉREZ, Juan José. BÁEZ MORENO, Andrés. *The 2003 Revisions...op. cit.* p. 298.
28. Lógicamente la hace innecesaria siempre que el Derecho interno permita atribuir la renta al artista o deportista, algo que no siempre ocurre. Creo que esta idea se expresa con absoluta claridad en el párrafo 11 de los CMCOCE al artículo 17 cuando se indica: «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

se impone analizar la normativa interna española para determinar si es posible o no imputar las rentas pagadas a una entidad (*rent a star company*) al artista o deportista que realiza en España la concreta actuación de que se trate. Como indicamos anteriormente, tanto la AN en el caso *U2* como el TS y el TEAC en el caso *Julio Iglesias* han pretendido identificar la regla interna de atribución a la que se refieren los CMCOE con el artículo 70.UNO e) del RIRPF de 1991 –idéntico a sus inmediatos sucesores el artículo 45.1.d) de la LIS y el 13.1.b.3º del TRLIRNR– que considera obtenidos en territorio español todos los rendimientos derivados directa o indirectamente de la actuación personal de artistas o deportistas o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista²⁹.

Lo cierto es que la doctrina ha criticado de forma prácticamente unánime la identificación de los citados preceptos con las reglas de imputación de rentas a las que parecen referirse los CMCOE no ya en el contexto del caso *U2* –pues aún no ha habido tiempo para ello– sino en relación con las distintas resoluciones y sentencias en el caso *Julio Iglesias*. En todo caso, y en la medida en que los argumentos manejados en ambos supuestos son idénticos, las críticas vertidas respecto a la jurisprudencia del TS en el primer caso pueden aplicarse perfectamente a la SAN que comentamos.

En particular, se ha criticado que cualquiera de las versiones de la regla antes mencionada a la que recurren la AN y el TS constituyen, exclusivamente, reglas de localización o de determinación del origen de las rentas obtenidas por el sujeto no residente³⁰ o meros puntos de conexión³¹ y no, por el contrario, la regla de imputación a la que se refieren los CMCOE. A partir de esta idea, concluyen los autores citados que no existe en el ordenamiento jurídico español un régimen o norma de transparencia que habilite el enfoque *look-through*, por lo que en España no se podrá hacer frente a la interposición elusiva de sociedades cuando los CDIs de aplicación carezcan de una cláusula semejante a la prevista en el artículo 17 (2) del MCOE³². Respecto a la primera idea debo mostrar mi más absoluta conformidad con los autores citados. Sin embargo, creo que la conclusión derivada de la misma resulta demasiado simple a la hora de juzgar el verdadero contenido del enfoque *look-through*.

Desde luego no deja de ser cierto que el propio texto de los CMCOE plantea no pocas dudas en relación con el contenido del enfoque *look-through*. Este es el problema, muy frecuente por otro lado en la doctrina y documentos legales de origen anglosajón, de utilizar términos que carecen de un contenido legal preciso. Tampoco el análisis de esa misma expresión en otros pasajes de los CMCOE aclara este problema pues sólo los Comentarios al artículo 1, al hilo del tratamiento a efectos internacionales de las llamadas *Conduit Companies*, hace referencia a este enfoque sin profundizar tampoco en su verdadera naturaleza jurídica. Y es en este punto donde se impone una reflexión que debe tener como consecuencia el rechazo de la posición antes descrita. Como antes indicamos, el enfoque *look through* hace referencia a las normas internas de los estados contratantes que regulan los criterios de atribución de rentas a los sujetos pasivos; en este contexto podría llegar a pensarse que, entre dichas reglas, pueden incluirse los regímenes internos especiales de transparencia fiscal³³. Sin embargo, lo que no parece razonable es pensar que las

de la fuente puede gravar dicha renta, aun cuando dicha empresa carezca de un establecimiento permanente en este país».

29. Es muy probable que este criterio se inspirara en el trabajo publicado por ALONSO SANJUÁN años antes en el que se sostenía exactamente la misma posición: ALONSO SANJUAN, Rosaura. *Tributación de artistas no Residentes...op. cit.* p. 65.
30. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *La interpretación jurisprudencial como mecanismo...op. cit.* p. 31.
31. SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés (Dir.). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes...op. cit.* p. 202. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *Artículo 17 MC OCDE 2000...op. cit.* p. 855.
32. SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés (Dir.). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes...op. cit.* p. 202. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *Artículo 17 MC OCDE 2000...op. cit.* p. 855. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *La interpretación jurisprudencial como mecanismo...op. cit.* p. 31-32. Aunque no resulta del todo clara su posición, ésta parece ser también la posición sostenida por JUÁREZ (JUÁREZ, Ángel J. *Limitation to the Cross-Border Taxation...op. cit.* p. 418) que tras criticar a la Resolución del TEAC en el caso *Julio Iglesias* el no haber aclarado el precepto interno conforme al cual se hacía uso del enfoque *look-through* se refiere al régimen especial de imputación de derechos de imagen introducido en la LIRPF en 1997.
33. De hecho, Francia y el Reino Unido cuentan con tales regímenes. Sobre los mismos puede consultarse: JUÁREZ, Ángel J. *Limitation to the Cross-Border Taxation...op. cit.* p. 414-416. De forma mucho más extensa: SANDLER, Daniel. *The Taxation of International Entertainers...op. cit.* p. 209-228. En todo caso estos regímenes deben analizarse con cautela de acuerdo con las reflexiones ya realizadas anteriormente en torno a la posición de los CMCOE en relación con la aplicación de cláusulas internas antiabuso (de carácter general o especial) en contextos convencionales.

reglas internas que habilitan el enfoque *look-through* deban identificarse necesariamente con dichos regímenes. Por el contrario, y como trataremos de demostrar a continuación, existen otras reglas internas, en este caso de carácter más general, que permiten atribuir una renta a una persona física (en este caso un artista o deportista) incluso aunque la misma se abone una persona jurídica interpuesta.

A la hora de determinar si el Derecho interno español permite o no atribuir las rentas controvertidas al artista persona física (en este caso los componentes del grupo U2) deben traerse a colación las reglas generales de atribución (o individualización) de rentas que rigen (o más bien regían aunque su contenido resulta prácticamente idéntico al vigente en la actualidad) a efectos de la tributación de no residentes por obligación real de contribuir en el IRPF o en el IS. En este sentido, y respecto a los contribuyentes personas físicas que operaban en España sin mediación de establecimiento permanente, los artículos 16 a 22 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF (LIRPF 1991 en adelante) no establecían criterio específico alguno de atribución de rentas. En estas circunstancias, desde un punto de vista interpretativo, cabían dos opciones: o bien aplicar los criterios de individualización previstos en la LIRPF 1991 para los contribuyentes por obligación personal de contribuir (artículos 30, 33, 43, 51 y 55 de la LIRPF 1991)³⁴, o entender que el elemento subjetivo del hecho imponible debe derivarse directamente de la formulación general del hecho imponible en el artículo 5.1 de la LIRPF 1991 que se refiere, exclusivamente, al concepto de obtención, matizando que la misma se entenderá obtenida por los sujetos pasivos en función del origen o fuente de la misma. Respecto de las personas jurídicas no residentes, si bien los artículos 40 a 64 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS 1995, en adelante) no establecen criterio específico alguno de atribución, lo cierto es que el artículo 63 de la misma Ley establece la aplicación, a título de norma supletoria, de las disposiciones de la LIS para todas aquellas cuestiones que carezcan de regulación expresa en los artículos dedicados a la obligación real de contribuir. En estas circunstancias y teniendo en cuenta que la LIS carece de criterios específicos de individualización de rentas (por oposición a la LIRPF) debe recurrirse, también, al concepto de obtención de rentas que pueda derivarse de la formulación del hecho imponible del Impuesto en el artículo 4 de la LIS 1995.

Más allá del análisis particular de cada una de las reglas específicas que rigen la individualización en nuestro sistema de imposición sobre la renta³⁵, parece bastante evidente que, si como pretende nuestra doctrina mayoritaria, la atribución se basa esencialmente en criterios de carácter jurídico privado (titularidad civil de la renta)³⁶, es muy difícil sostener que la normativa interna española propicie la aplicación del enfoque *look through* pues, en el caso analizado por la SAN que comentamos, no cabe duda de que las rentas deberían atribuirse, siguiendo esta tesis, a la entidad interpuesta residente en los Países Bajos.

Sin embargo, al menos por lo que se refiere al caso que nos ocupa, creo que dicha conclusión debe ponerse en entredicho. Si analizamos los criterios de atribución a las personas físicas no residentes tendremos que reconocer que, partiendo de la calificación de la renta generada como renta del trabajo o de actividades económicas, los criterios recogidos, en su día, en los artículos 30 –atribución de la renta a quien genere el derecho a su percepción– o 43.UNO LIRPF 1991 –atribución de la renta a quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta

34. Esta es la opción asumida, por ejemplo, por el artículo 8 del TRLIRNR. Además cierta doctrina ha entendido que al legislador no le quedaba otra opción que configurar los criterios de atribución de forma idéntica para personas físicas residentes y no residentes. En este sentido: BAENA AGUILAR, Ángel. *Artículo 7. Individualización de rentas. /En/ Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Madrid: Cívitas, 1999, p. 92.

35. Análisis del que he tenido ocasión de ocuparme de forma detallada: BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...op. cit.* p. 61-74.

36. En este sentido, por ejemplo, cabe mencionar las afirmaciones de SÁNCHEZ LÓPEZ: «*La percepción efectiva de la renta supone, cuando se trata de personas jurídicas, que se convierte en contribuyente por el IRNR aquel que ostente su titularidad jurídica, pues nuestro Derecho no acepta formas de "propiedad dual" al estilo de los ordenamientos anglosajones*» (SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés (Dir.). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes...op. cit.* p. 119). En idéntico sentido: ALIAGA AGULLÓ, Eva; VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula. *Spain. /En/ Conflicts in the attribution of income to a person*. Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 92b. Rotterdam: IFA, 2007, p. 570. Recientemente se ha pronunciado en términos muy rotundos MARTÍN JIMÉNEZ señalando que«...*En general, el Derecho Tributario español hace uso de criterios privados para atribuir la renta a las personas físicas o jurídicas*» (MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. *Beneficial Ownership: Current Trends. /En/ World Tax Journal*, February 2010, p. 36 (nota 5).

propio de los medios de producción y recursos humanos— no parecen vincularse, en absoluto, a las categorías jurídico privadas³⁷. Desde esta perspectiva, parece que los criterios materiales de individualización deberían conducir a atribuir la renta a las personas físicas (componentes de la banda) que desarrollan la actuación artística y no a la entidad interpuesta a la que las rentas se abonan. Y si estudiamos el supuesto desde la perspectiva de la entidad interpuesta a la que se abonan las rentas, se hará necesario determinar qué debe entenderse por obtención pues, para personas jurídicas no residentes, ese es el único criterio que proporcionaba en su día en la LIS 1995 al diseñar el elemento subjetivo del hecho imponible. En este sentido, y puesto que la doctrina española suele identificar, como antes indicamos, el concepto de obtención con la titularidad jurídica de la renta, quizás sería adecuado analizar cuál es la solución proporcionada por otros ordenamientos jurídicos en los que el elemento subjetivo del hecho imponible se formula en términos semejantes. Sin entrar en mayores detalles, de los que ya nos hemos ocupado en trabajos anteriores³⁸, debe señalarse que, tanto en la doctrina alemana como en la austríaca³⁹, se entiende que obtiene la renta quien realiza el hecho imponible, en definitiva, quien interviene en el mercado, es decir, quien utiliza las ventajas del mismo, altera y maneja las prestaciones e, incluso, renuncia a sus posibles ventajas. En expresión gráfica, se ha dicho que la renta se imputa a quien decide si la fuente de renta mana o no⁴⁰. Así pues parece que la renta no podrá atribuirse fiscalmente a la entidad interpuesta si la misma no ostenta la iniciativa ni asume los riesgos en relación con las relaciones jurídicas generadoras de las rentas. Conforme a este criterio, y de acuerdo con el relato fáctico de la Resolución del TEAC y de la sentencia de la AN en el caso *U2* resulta extraordinariamente complejo (imposible incluso) decidir si las rentas fueron obtenidas, desde un punto de vista jurídico fiscal, por los componentes de la banda o por la entidad interpuesta en los Países Bajos; lo que no creemos que sea sostenible en términos jurídicos es descartar que las rentas hayan podido ser obtenidas por los componentes del grupo musical única y exclusivamente porque las mismas se pagan a una entidad interpuesta, como parece desprenderse, por ejemplo, de las afirmaciones del Profesor GARCÍA PRATS en relación con la STS de 11 de junio de 2008: «...la renta la obtiene legal –y económicamente– la entidad holandesa, y es ella –y no el artista no residente [...]– la única que debe figurar como sujeto pasivo del impuesto»⁴¹. Sólo desde un entendimiento estrictamente apegado a las categorías jurídico-privadas –que, como hemos visto, no parece ser el pretendido por las reglas de individualización vigentes en el momento de producirse los hechos– podría sostenerse semejante conclusión.

3. Las ventajas del enfoque look through habilitado por las reglas internas de individualización de rentas

La solución expuesta con anterioridad comporta, además, notables ventajas respecto de la opción barajada por la AN y, en su momento, por el Tribunal Supremo que trato de sintetizar a continuación.

A la solución propuesta por el TS en el caso *Julio Iglesias* se le ha criticado con razón –y lo mismo podría hacerse respecto al criterio sostenido por la AN en el caso *U2*– que la imputación de las rentas sobre la base del artículo 70.1.e) del antiguo RIRPF «exime a la Administración de tener que poner de manifiesto la vinculación entre las partes, la simulación, el fraude, la obtención efectiva de las rentas por el artista, la desproporción con los precios de mercado, la actuación de mala fe, la evasión o la

37. En este punto, quizás, el caso *Julio Iglesias* pudiera resultar más controvertido en la medida en que no debe olvidarse que el aspecto discutido en el mismo se refería a la cesión de derechos de imagen que constituye una fuente de renta de naturaleza patrimonial aunque también esa idea podría cuestionarse, como se ha hecho con frecuencia en la doctrina y jurisprudencia españolas. En todo caso hemos propuesto una solución semejante a la que se reproduce en el texto en un trabajo anterior: ZORNOZA PÉREZ, Juan José. BÁEZ MORENO, Andrés. *The 2003 Revisions...op. cit.* p. 298-299.

38. Una exposición completa, con referencias a la doctrina alemana y austríaca sobre el particular puede verse en BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...op. cit.* p. 160-170. También en: ZORNOZA PÉREZ, Juan José. BÁEZ MORENO, Andrés. *The 2003 Revisions...op. cit.* p. 299.

39. Este criterio parece haberse deslizado también a la jurisprudencia norteamericana: LOOMER, Geoffrey. *Tax Treaty Abuse: is Canada responding effectively?* /En/ Oxford University Centre for Business Taxation, Working Papers, 2009, (sin indicación de páginas).

40. BRUCKMEIR, Georg. *Die subjektive Zurechnung von Einkünften bei einzelwirtschaftlicher Betätigung: eine nach Einkunftsarten gegliederte Analyse.* Berlin: Logos, 2000, p. 38.

41. GARCÍA PRATS, FRANCISCO ALFREDO. *La interpretación jurisprudencial como mecanismo...op. cit.* p. 32.

ocultación que pudiera existir»⁴². Compartimos plenamente la opinión del Profesor GARCÍA PRATS al igual que sus insinuaciones en el sentido de que aplicar una regla puramente presuntiva, como la recogida en el artículo 70.1.e) del RIRPF, como forma de articular el enfoque *look through*, puede resultar contrario a los límites a la aplicación de técnicas antiabuso domésticas en contextos convencionales así como a los límites que se derivan de la jurisprudencia del TJCE en torno a la compatibilidad de cláusulas internas antiabuso con las libertades fundamentales del tratado⁴³. Y si se repara mínimamente en la solución que hemos propuesto en este trabajo, se advertirá que muchos de esos extremos deberán comprobarse al hilo del concepto de obtención descrito anteriormente. De ese modo, para atribuir la renta al artista persona física en lugar de a la entidad interpuesta a la que se realizan los pagos será necesario demostrar que es la persona física quien ostenta la iniciativa y asume los riesgos de sus actuaciones personales, será necesario en muchas ocasiones analizar la relación que pueda existir entre el artista y la entidad interpuesta, en qué medida las rentas abonadas a la entidad interpuesta terminan siendo repartidas a los artistas individuales y las relaciones contractuales entre la entidad pagadora, la entidad intermediaria y el artista así como los precios correspondientes a cada una de esas relaciones⁴⁴. En definitiva, para atribuir la renta a la persona física será necesario demostrar que la entidad interpuesta tiene una elevada dosis de artificialidad lo que, a la postre, servirá también para cumplir los requisitos de compatibilidad con las obligaciones derivadas de los CDIs que se establecen en los CMOCDE al artículo 1⁴⁵, así como las exigencias de compatibilidad con el Derecho Comunitario que derivan de la jurisprudencia del TJCE⁴⁶.

Como se ha señalado en la doctrina⁴⁷, ésta es la diferencia fundamental entre los artículos 17 (1) y 17 (2) del MCOCDE, al menos, desde el punto de vista de los Comentarios, pues mientras el enfoque *look through* exige que la renta revierta a la persona física o que éste la maneje, al hilo de los Comentarios al 17 (2) se llega a la conclusión de que, haciendo uso de tal cláusula, pueden también gravarse las rentas pagadas a una entidad, incluso cuando las mismas no son controladas ni revierten al artista o deportista⁴⁸. Por ese motivo, las referencias que el TEAC y la AN hacen, en el caso U2, a la falta de necesidad, conforme a los CMOCDE al artículo 17 (2), de probar la finalidad elusiva de la interposición societaria carecen de todo sentido⁴⁹, pues parece bastante evidente, al menos en la SAN comentada en este trabajo, que la sujeción a gravamen en la fuente se articula a través del enfoque *look through* (artículo 17.1).

42. GARCÍA PRATS, FRANCISCO ALFREDO. *La interpretación jurisprudencial como mecanismo...op. cit.* p. 33.

43. GARCÍA PRATS, FRANCISCO ALFREDO. *La interpretación jurisprudencial como mecanismo...op. cit.* p. 35, aunque aludiendo a estas cuestiones de forma telegráfica.

44. Creemos que es a este extremo al que se refiere JUÁREZ cuando señala que la aplicación del enfoque *look through* exige que el artista al que se imputan las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas (JUÁREZ, ÁNGEL J. *Limitation to the Cross-Border Taxation of Artists and Sportsmen under the Look-Through Approach in Article 17 (1) of the OECD Model Convention (Part II)*. /En/ European Taxation, December, 2003, p. 459).

45. Sobre este problema particular: ZORNOZA PÉREZ, JUAN JOSÉ. BÁEZ MORENO, ANDRÉS. *The 2003 Revisions...op. cit.* p. 299-300 en terminos generales.

46. En relación con las cláusulas antiabuso y el Derecho Comunitario: LANG, MICHAEL; HEIDENBAUER, SABINE. *Wholly Artificial Arrangements*. /En/ A vision of Taxes within and outside European Borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael. The Hague: Kluwer Law International, 2008, p. 597-615.

47. JUÁREZ, ÁNGEL J. *Limitation to the Cross-Border Taxation of Artists and Sportsmen under the Look-Through Approach in Article 17 (1) of the OECD Model Convention (Part II)...op. cit.*, p. 459.

48. En efecto los Comentarios al artículo 17 (2) indican que dicha cláusula se aplicará a los siguientes casos: 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. (...).

49. Debe reconocerse, en todo caso, que estas referencias parecen más evidentes en el caso de la Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2007 pues lo cierto es que la misma parece inclinarse por hacer uso de la cláusula del artículo 17 (2) del CMOCDE aunque, como señalamos, la misma no se contiene en el CDI con los Países Bajos.

La interpretación proporcionada en este trabajo sirve igualmente para hacer frente al último de los inconvenientes que se ha planteado en la doctrina para la aplicación del enfoque *look through*. En este sentido, el Profesor GARCÍA PRATS, haciendo referencia a la STS de 11 de junio de 2008, en el caso *Julio Iglesias*, señala que «[el artículo 18 del CDI hispano holandés] se ha redactado de una forma genérica que no permite delimitar con suficiente claridad su ámbito subjetivo de aplicación. Sin embargo, entendemos que el mismo sólo resulta aplicable a aquellas rentas obtenidas por artistas o deportistas que tengan la consideración de residente en algunos de los Estados Contratantes»⁵⁰. Y, más adelante, añade: «...el artículo 17.1 del Convenio Fiscal con el Estado de residencia del artista puede no lograr salvar los obstáculos derivados de la protección que otorga un Convenio con el Estado de residencia de la entidad comercializadora que no incluye una concreta excepción a la aplicación del principio del establecimiento permanente. De ahí que, en casos triangulares como el descrito por la Sentencia, resulte exigible la presencia del artículo 17.2 del Modelo de Convenio en el Convenio firmado con el Estado de residencia de la entidad intermedia comercializadora para evitar la alegación del principio de establecimiento permanente por parte de la misma»⁵¹.

Los párrafos transcritos plantean el difícil problema de los casos triangulares y la aplicación del artículo 17 del MCOCDE sobre el que se ha discutido, con cierta intensidad, en los últimos años; se trata de una polémica en la que la naturaleza de este trabajo no nos permite detenernos con profundidad⁵². En todo caso, sí que debe repararse en que el enfoque *look through* conduce a que el CDI que resulta de aplicación no sea el existente entre el Estado de la fuente (España) y el Estado de la Residencia de la entidad interpuesta (Países Bajos) sino el que exista entre el Estado de la Fuente y el Estado de la residencia del artista (Irlanda). Y, en estas circunstancias, resulta clarísimo que la aplicación del artículo 17.1 del CDI no genera situación triangular alguna pues el Convenio se aplica a un residente de uno de los estados contratantes⁵³. Y, en definitiva, aunque pueda sorprender que sea la legislación interna la que determine el CDI aplicable⁵⁴ y aunque esta solución pueda conducir a supuestos de doble imposición que no sean objeto de corrección⁵⁵, lo cierto es que, si se asume que la atribución de rentas no está regulada en los convenios de doble imposición, el resultado no puede ser otro⁵⁶.

IV. EL ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 DEL MCOCDE Y LA SAN DE 28 DE ENERO DE 2010

Como señalamos anteriormente, y a pesar de todas las afirmaciones realizadas en el anterior epígrafe, lo cierto es que la Audiencia Nacional termina anulando la Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2007, que dio origen al litigio, sobre la base de argumentos que, si bien se encuentran estrictamente relacionados con las disposiciones convencionales que rigen la tributación internacional de artistas y deportistas, poco tienen que ver con las cuestiones analizadas en el epígrafe anterior.

La Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2007, sobre la base de un entendimiento muy sesgado de los CMOCDE y del propio artículo 45.1.d) de la LIS, considera sujetas a gravamen en España no sólo las retribuciones realizadas a EVENCORP Ltd. –las que se correspondían, conforme a los pagos realizados, con la actuación personal de los artistas– sino también las pagadas al resto

50. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *La interpretación jurisprudencial como mecanismo...op. cit.* p. 28.

51. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *La interpretación jurisprudencial como mecanismo...op. cit.* p. 30.

52. Sobre esta cuestión puede verse: BETTEN, Rijkele; LOMBARDI, Marco. *Article 17(2) of the OECD Model in Triangular Situations. Does Article 17 (2) Apply if the Artiste or Sportsman is Resident in a Third State?* 7En/ Bulletin for International Fiscal Documentation, nº 12, 1997, p. 560-564. JUÁREZ, Ángel J. *Limitation to the Cross-Border Taxation...op. cit.* p. 411-413. TAEYMANS, Sandy; STUBNA, Barnabas. *Artistes and Artiste Companies in Triangular Situations...op. cit.* p. 346-351.

53. En este sentido: SANDLER, Daniel. *The Taxation of International Entertainers...op. cit.* p. 195. JUÁREZ, Ángel J. *Limitation to the Cross-Border Taxation...op. cit.* p. 412. VOGEL, Klaus, Klaus Vogel on Double Taxation...op. cit. p. 53.

54. Como ha puesto de manifiesto: SANDLER, Daniel. *The Taxation of International Entertainers...op. cit.* p. 196.

55. En este sentido: JUÁREZ, Ángel J. *Limitation to the Cross-Border Taxation...op. cit.* p. 411. De hecho conviene destacar que esta cuestión se plantea normalmente cuando existen conflictos de atribución y que muchos Estados entienden que dichos conflictos conducen a supuestos de doble imposición económica internacional que los CDIs no obligan a resolver: WHEELER, Johanna. *General Report...op. cit.* p. 55.

56. No obstante, en este supuesto, convendría tener en cuenta que también los Tribunales en los Países Bajos asumen en ocasiones una interpretación de la reglas de atribución de rentas muy alejada de los criterios jurídico civiles de propiedad de la renta: PIJL, Hans. *Netherlands /En/ Conflicts in the attribution of income to a person.* Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 92b. Rotterdam: IFA, 2007, p. 447-448.

de entidades residentes en Irlanda y relacionadas con dicha actuación. Y es precisamente en relación con esta cuestión que se pronuncia la SAN de 28 de enero de 2010 descartando la solución antes descrita y mantenida por el TEAC, a partir de una interpretación del artículo 17 del MCOCDE. En efecto dicho precepto permite que el Estado de la Fuente grave las rentas que el artista o deportista obtenga de su actividad personal como tal. Y ello obliga, conforme al criterio de la AN, a distinguir las diversas prestaciones que una entidad no residente puede realizar en relación con una actuación artística, pues sólo algunas de ellas pueden ser sometidas a gravamen en la fuente. En particular, y por lo que se refiere al caso de referencia, la AN descarta lo que denomina *calificación en globo (sic) como renta artística*, considerando que sólo las rentas abonadas a la entidad irlandesa EVENCORP LTD como retribución de la actuación personal de los artistas pueden ser sometidas a gravamen en España de acuerdo con el artículo 17 del MCOCDE. Por el contrario, las rentas pagadas al resto de entidades no residentes por servicios relativos a la puesta en escena de los conciertos y por los servicios de dirección, consultoría, reservas y promoción de los mismos deben quedar al margen de dicho precepto del MCOCDE rigiéndose por las reglas de distribución correspondientes (señaladamente las referidas a cánones o beneficios empresariales).

A este respecto, tanto el TEAC como la AN tratan de hacer frente a uno de los problemas más evidentes que se derivan del régimen especial de tributación de las rentas transnacionales de artistas y deportistas que no es otro que el del ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE. Conscientes de esta dificultad, los CMOCDE (párrafo 9º del artículo 17) han introducido algunas precisiones a este respecto, deslindando si los *royalties*, pagos por publicidad o por cancelación de actuaciones deben o no considerarse retribuciones por la actividad personal del artista o deportista como tal. Lo cierto es que estas aclaraciones se refieren a los casos más sencillos y la polémica en torno al ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE sigue abierta, sobre todo si se tiene en cuenta la complejidad de los contratos que suelen regir estas actuaciones⁵⁷.

Sin embargo, la situación, en los hechos que rodean el caso *U2*, parece más fácilmente resoluble, al menos en una primera aproximación. En este sentido conviene no perder de vista que las retribuciones realizadas a las entidades distintas de EVENCORP LTD obedecían a prestaciones difícilmente identificables con las actuaciones de los artistas como tales por mucho que las mismas estuvieran relacionadas con tales actuaciones (puesta en escena de los conciertos, servicios de dirección, consultoría, reservas y promoción de los mismos)⁵⁸. Y, en este punto, la AN se limita a desmontar, con acierto a mi juicio, la argumentación pretendida por el TEAC. Una argumentación sustentada sobre una lectura parcial de los CMOCDE al artículo 17 con cita expresa del párrafo segundo de los mismos («...el elemento de beneficio obtenido por la persona jurídica en relación con la actuación se someterá a gravamen con arreglo al apartado 2») y sobre la literalidad del artículo 45.1.d de la LIS 1995 que considera obtenidos en territorio español todos los rendimientos derivados directa o indirectamente de la actuación personal de artistas o deportistas **o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a entidades**. Y la Audiencia Nacional desmonta dichos argumentos casi sin hacer mención a ellos. En cuanto a los CMOCDE, mediante una correcta y completa lectura de los Comentarios pues, al hilo de la misma, como indica la Sentencia, parece bastante evidente que la renta percibida por los empresarios, por haber conseguido la aparición en público de un artista, queda extramuros del concepto de renta definida en el artículo 17 del Modelo⁵⁹. Y, en relación con la alegación del artículo 45.1.d de la LIS 1995, simplemente no pronunciándose sobre la procedencia de su aplicación pues resulta de todo punto

57. Como se ha indicado por la doctrina en este ámbito son frecuentes los denominados contratos paquete (*Package deals*) en el que se pactan condiciones muy diversas en relación con prestaciones de naturaleza también dispar (SANDLER, Daniel. *The Taxation of International Entertainers...op. cit.* p. 183).

58. Prestaciones que la SAN califica, de forma muy imprecisa y equívoca a mi juicio, con la «parafernalia que conlleva la presentación de la actuación».

59. Aunque no lo cite de forma expresa parece que la AN está haciendo referencia al contenido del párrafo octavo de los CMOCDE al artículo 17 del Modelo. Por otro lado a esta lectura descontextualizada de los Comentarios ya había hecho referencia la doctrina señalando que *El TEAC incluye todos los pagos dentro del mismo precepto e, incluso, se ampara en una frase –descontextualizada evidentemente– de los comentarios de la OCDE en los que se afirma que el elemento de beneficio obtenido por la persona jurídica en relación con la actuación [...] cae dentro del núm. 2 del artículo 17. Es decir, el TEAC incluye dentro del precepto todo lo relacionado con el espectáculo (empresas de montaje, transporte, cableado, etc.). No nos parece que los comentarios de la OCDE den pie a tan desmesurada extensión* (RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Juan Francisco (coord.). *Fiscalidad Internacional Convenios de Doble Imposición Referencias Comunitarias. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles y del Tribunal de Luxemburgo (2005-2008)*. Pamplona: Thomson-Aranzadi; Asociación Española de Asesores Fiscales, 2008, p. 624.

evidente que un precepto de Derecho interno no puede ampliar, más allá de sus límites, lo previsto en un Convenio de Doble Imposición, cual parece ser la pretensión del TEAC⁶⁰. Por consiguiente, y en relación con esta particular cuestión, la doctrina de la Audiencia Nacional parece plenamente ajustada a Derecho. No obstante, para cerrar la argumentación, conviene reparar finalmente, en una cuestión a la que la AN no ha hecho referencia y que convendría haber tenido en cuenta.

Como ya indicamos anteriormente, la Audiencia Nacional, a la hora de establecer qué retribuciones, de entre las derivadas del contrato «global» firmado entre el promotor español y la entidad CONCERT PRODUCTIONS INTERNATIONAL B.V., pueden ser sometidas a gravamen en España, sigue fielmente el desglose y conceptos establecidos por las diversas entidades que intervienen en la organización del evento. Y, conforme a esa orientación esencial, concluye que sólo los abonados a la entidad irlandesa EVENCORP Ltd. pueden ser sometidos a gravamen en la fuente conforme al artículo 17 del Convenio. Y, precisamente, ese seguidismo de la distribución de costes y retribuciones acordado por las partes entraña un riesgo importante de vaciamiento del artículo 17 del MCOCDE. En efecto, una valoración desmesurada de los conceptos que, conforme al artículo 17 del MCOCDE, no pueden ser objeto de tributación en la fuente o, dicho de otra manera, una valoración insuficiente de las retribuciones a los artistas o deportistas por su actuación personal, puede frustrar por completo las reglas convencionales de artistas y deportistas⁶¹.

Esta posibilidad plantea, a su vez, nuevos interrogantes. En primer lugar si el propio enfoque *look through* permite corregir esas valoraciones inadecuadas o si, por el contrario, en este caso debe recurrirse a la normativa de operaciones vinculadas. Y, en este último caso, si la normativa de precios de transferencia resulta aplicable⁶² pues no debe descartarse que, en muchos de los casos de interposición de sociedades de artistas y deportistas, las operaciones valoradas puedan ser consideradas extraterritoriales⁶³ derivándose de ello severos inconvenientes para aplicar dicho régimen, de acuerdo con el artículo 9 del MCOCDE⁶⁴. Partiendo de los datos de hecho que se derivan de la Sentencia, analizar estas cuestiones puede resultar prácticamente imposible, además de que las relaciones entre el artículo 17 del MCOCDE y el régimen de precios de transferencia es un tema de enorme complejidad que exigiría un análisis más detallado que el que este comentario permite. Nuestra intención ha sido, simplemente, poner de manifiesto que una excesiva condescendencia con la distribución de costes y rentas pactadas por las partes, como la que parece derivarse de la Sentencia de la Audiencia Nacional, puede anular prácticamente los resultados pretendidos por el artículo 17 del MCOCDE.

60. En efecto como ha indicado la doctrina: «El TEAC ha tratado de hacer decir a la OCDE lo que sí dice la legislación interna española en el artículo 45.1.d de la Ley 43/1995 del IS (hoy en el art. 13 del TR del IRNR de 5 de marzo de 2004) que entiende realizadas en territorio español las rentas cuando deriven, directa o indirectamente de la actuación personal en territorio español, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista» (RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Juan Francisco (coord.). *Fiscalidad Internacional...op. cit.* p. 624). La argumentación pretendida por el TEAC sólo sería posible si, como se ha defendido por algún sector doctrinal (SANDLER, Daniel. *The Taxation of International Entertainers...op. cit.* p. 186), pudiera argumentarse que puesto que la expresión «actividades personales como tal» no se define en el Modelo, un tribunal en el Estado de la Fuente pudiera considerar la aplicación de su normativa interna haciendo uso de la remisión permitida por el artículo 3(2) del Modelo. No obstante, a mi juicio, tal solución resultaría extraordinariamente complicada pues lo que debería demostrarse es que el concepto «actividades personales como tal» carece de un sentido propio convencional (algo difícil de defender). Adicionalmente la llamada al derecho interno puede tener sentido a la hora de analizar rentas que, eventualmente, puedan plantear dudas pero no en un supuesto tan evidente como el que se juzgaba en el caso U2.

61. En este sentido se ha pronunciado abundante doctrina: VOGEL, Klaus. *Künstlergesellschaften und Steuerumgehung.* / En/ Steuer und Wirtschaft, 1996, p. 250. JUÁREZ, Ángel J. *Limitation to the Cross-Border Taxation of Artists and Sportsmen under the Look-Through Approach in Article 17 (1) of the OECD Model Convention (Part II)...op. cit.*, p. 459. RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Juan Francisco (coord.). *Fiscalidad Internacional...op. cit.* p. 624. FALCÓN Y TELLA, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira. *Derecho Fiscal Internacional.* Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 257.

62. Como se ha sostenido en la doctrina española: FALCÓN Y TELLA, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira. *Derecho Fiscal Internacional...op. cit.* En estos casos el Profesor VOGEL propone aplicar el artículo 9 MCOCDE por analogía: VOGEL, Klaus. *Künstlergesellschaften und Steuerumgehung...op. cit.* p. 250.

63. Aunque conforme a los hechos analizados por la SAN de 28 de enero de 2010 dicho carácter resulta más que cuestionable.

64. Como plantea, con ciertos matices: JUÁREZ, Ángel J. *Limitation to the Cross-Border Taxation of Artists and Sportsmen under the Look-Through Approach in Article 17 (1) of the OECD Model Convention (Part II)...op. cit.*, p. 459-460.