

The background of the cover is a detailed painting of two men in 17th-century clothing. The man on the left, wearing a red cap and a grey robe with a fur collar, is seated and writing in a large open book with a quill. The man on the right, wearing a black hooded robe over a red garment, is leaning over him, pointing at the book and counting a large pile of coins on the table. The scene is set in a room with wooden paneling and a lamp in the background.

Salvador Ramírez Gómez

DEL CASO LOLA FLORES AL CASO LEO MESSI

LA CONFLICTIVA RELACIÓN DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS
CON LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Lección Inaugural
Curso 2018-2019

DEL CASO LOLA FLORES AL CASO LEO MESSI

LA CONFLICTIVA RELACIÓN DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS CON
LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

SALVADOR RAMÍREZ GÓMEZ

CATEDRÁTICO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

DEL CASO LOLA FLORES AL CASO LEO MESSI

LA CONFLICTIVA RELACIÓN DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS CON LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

LECCIÓN INAUGURAL
CURSO ACADÉMICO
2018-2019



Universidad
de Huelva



DATOS EDICIÓN

PRIMERA EDICIÓN EN FORMATO EBOOK: SEPTIEMBRE 2018

PRIMERA EDICIÓN EN FORMATO PAPEL: SEPTIEMBRE 2018

© Servicio de Publicaciones
Universidad de Huelva

© Salvador Rodríguez Gómez

I.S.B.N.: 978-84-17288-51-8

Depósito legal: H 192-2018

PAPEL

Papel

Offset industrial ahuesado de 90 g/m²
Impreso en papel de bosque certificado

Encuadernación

Rústica, encolado PUR

Printed in Spain. Impreso en España.

Maquetación

MAQUETACIÓN

Publicaciones de la Univesidad de Huelva es miembro de UNE

Reservados todos los derechos. Ni la totalidad ni parte de este libro puede reproducirse o transmitirse por ningún procedimiento electrónico o mecánico, incluyendo fotocopia, grabación magnética o cualquier almacenamiento de información y sistema de recuperación, sin permiso escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutivo de delito contra la propiedad intelectual.

 [Clique para mayor información](#)



EL EBOOK LE PERMITE



Citar el libro



Navegar por
marcadores e
hipervínculos



Realizar notas
y búsquedas
internas



Volver al
índice
pulsando el pie
de la página



Comparte
#LibrosUHU



Únete y
comenta



Novedades a
golpe de klik



Nuestras
publicaciones en
movimiento



Suscríbete a
nuestras
novedades

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	14
2. LA RESIDENCIA FISCAL	16
3. SOBRE EL LUGAR DE TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO INTERNO Y EN LA NORMATIVA CONVENCIONAL	21
4. RÉGIMENES ESPECIALES VINCULADOS A LA RESIDENCIA DEL ARTISTA O DEPORTISTA	29
5. EL USO DE SOCIEDADES INSTRUMENTALES COMO VÍA PARA REDUCIR O ELUDIR LA CARGA TRIBUTARIA DE LOS ARTISTAS Y DEPORTISTAS	31
6. EL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS POR LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN	38
7. A MODO DE REFLEXIÓN FINAL.....	44
8. BIBLIOGRAFÍA	46

ABREVIATURAS

AEAT:	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AN:	Audiencia Nacional.
CDI:	Convenio de Doble Imposición Internacional.
DGT:	Dirección General de Tributos.
EEE:	Espacio Económico Europeo.
IEF:	Instituto de Estudios Fiscales.
IRNR:	Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS:	Impuesto de Sociedades.
LGT:	Ley General Tributaria.
LIRPF:	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS:	Ley del Impuesto de Sociedades.
MCOCDE:	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
SAN:	Sentencia de la Audiencia Nacional.
STC:	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS:	Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJ:	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
TEAC:	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TRLIRNR:	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
UE:	Unión Europea.
STJUE:	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TJUE:	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TSJ:	Tribunal Superior de Justicia.

*Sra. Rectora Magnífica.
Excelentísimas e Ilustrísimas autoridades.
Estimados miembros de la comunidad universitaria.
Señoras y señores*

Quisiera comenzar expresando la enorme satisfacción que me produce haber recibido el encargo de impartir esta Lección inaugural del Curso académico 2018-2019. Un honor que no todos los profesores tienen la suerte de disfrutar a lo largo de su vida académica y que me ha sido concedido, seguramente no por los méritos acumulados, sino, porque el criterio de rotación y antigüedad que caracteriza el sistema de propuesta y designación del ponente, me hizo destinatario del encargo; lo cual tiene mucho más que ver con los años cumplidos que con los méritos científicos acumulados, aunque, normalmente, ambos transcurran de la mano, pues, como advirtiera nuestro más ilustre novelista, Miguel de Cervantes, en el Prólogo al Lector de la Segunda Parte del Quijote, *"no se escribe con las canas, sino con el entendimiento, el cual suele mejorarse con los años"*. En todo caso, ello no debe ser impedimento para agradecer a esta institución, el haberme otorgado tan alta responsabilidad. Una responsabilidad que puedes estar tentado de rehuir cuando se toma conciencia de la dificultad de la tarea: dirigirse a un público, generalmente lego en la materia sobre la que versa la lección, en mi caso el Derecho Financiero y Tributario, con el objetivo, al menos, de despertar su interés y, si es posible, suscitarle algunas reflexiones, sin convertir el acto en un mero divertimento que restase rigor a la cátedra desde la que me dirijo a ustedes. Si al mismísimo Albert Einstein, como cuentan, el impuesto sobre la renta le parecía la cosa más difícil

de entender del mundo, comprenderán ustedes mi preocupación por la magnitud del reto.

Es en la elección del tema donde, en un primer momento, se gesta el éxito o el fracaso de los objetivos mencionados, de ahí que fuese este uno de los aspectos a los que he dedicado un mayor número de reflexiones. De las numerosas cuestiones que podían ser abordadas en un acto como el presente decidí inclinarme por un tema de actualidad y, a ser posible, sobre el que cualquiera de los presentes se haya formulado, en algún momento, alguna reflexión al respecto. Ello me llevó a elegir como motivo de la presente lección el fraude tributario en el sector de los artistas y deportistas.

Sobre la actualidad del tema no caben dudas. En los últimos años los casos de fraude fiscal de los famosos inundan los medios de comunicación. La relevancia social que dichos comportamientos adquieren los hacen merecedores de una especial atención, pues, la ejemplaridad exigible a los sujetos afectados, así como la reacción de apoyo y solidaridad mostrada en muchos casos por los clubs y seguidores de los deportistas o por los fans de los artistas ante dichas conductas, en ocasiones delictivas, suponen una seria quiebra de la conciencia fiscal, de la ética tributaria imprescindible para el correcto funcionamiento del sistema tributario en un Estado moderno.

La lección lleva por título: *"Del caso Lola Flores al Caso Leo Messi"*, referentes, como expresa el subtítulo que lo sigue, de *"La conflictiva relación de artistas y deportistas con la Agencia Estatal de Administración Tributaria"*. Ambos son ejemplos paradigmáticos de la evolución que las técnicas de fraude fiscal de artistas y deportistas han desarrollado a lo largo del tiempo.

El caso Lola Flores fue el primero de los fraudes tributarios cometidos por un artista que adquirió una notable repercusión mediática en nuestro país. Quién no la recuerda en los medios de comunicación como pionera del crowdfunding declarando *"Si una peseta me diera casa español, pero no a mí, a donde tienen que darla, quizás saldría de la deuda"*. Acusada de delito fiscal por no presentar la declaración del IRPF durante los años 1982-

1985, a pesar de haber obtenido elevados ingresos, fue absuelta en la primera instancia. Aunque ello no derivó de haber planteado la falta de *inclusividad* del masculino genérico “todos”, con el que el artículo 31 de la Constitución Española establece el deber de contribuir, sí fueron cuestiones relacionadas con el género las que llevaron a su absolución, justificada por el vacío legal que supuso la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, que declaró inconstitucional el régimen de acumulación de rentas en la tributación de los matrimonios, en aquellos años solo posible entre personas de distinto sexo. Posteriormente el Tribunal Supremo, en una salomónica sentencia, terminó condenándola, pero, ante la imposibilidad de cuantificar con exactitud la suma defraudada, se contentó con dar como probado la existencia del fraude fiscal en la cuantía mínima posible prevista en el Código Penal, lo que conllevó una condena mínima, claramente beneficiosa respecto de las consecuencias que se hubiesen derivado de confirmarse la absolución en vía penal, lo que habría permitido a Hacienda retomar el expediente en vía administrativa, en la que el importe de las sanciones hubiera sido seguramente mayor¹.

El caso Messi es de los últimos, esta vez con un deportista, en el que, de nuevo, con enorme trascendencia mediática, se produce una condena por delito fiscal. La técnica defraudatoria utilizada en esta ocasión es mucho más sofisticada y acorde con el mundo globalizado actual, pues, con el asesoramiento de despachos altamente especializados, se diseña una compleja planificación fiscal con un enmarañado entramado societario de entidades residentes en paraísos fiscales o jurisdicciones de conveniencia encargadas

1 Vid. STS de 27 de diciembre de 1990, Recurso núm. 2458/1989, revocando la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, de 28 de marzo de 1989. La artista fue condenada a 3 meses de arresto y 14 de prisión, así como a indemnizar al Estado con 14.000.004 pesetas y una multa de la misma cuantía. El fiscal cuantificó el fraude en 52 millones de pesetas y la sanción administrativa que podía haberle correspondido podía llegar al triple de dicha cantidad.

de gestionar los derechos de imagen del futbolista que, según el Tribunal, provocó una defraudación de 4,1 millones de euros.

Tratar de exponer en términos comprensibles para los presentes en este acto algunos aspectos del régimen fiscal de los artistas y deportistas y explicar las razones de la elevada conflictividad que dichos contribuyentes mantienen con la Agencia Tributaria es el objetivo que me he propuesto con esta lección. Si lo consigo o no es algo que solo a ustedes corresponderá juzgar

1. INTRODUCCIÓN.

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

De esta forma consagra el artículo 31 de la Constitución Española el deber de contribuir, enmarcándolo en unos principios de justicia material que legitiman la imposición: la capacidad económica del contribuyente y la justicia del sistema tributario, que exige un diseño del mismo que responda a la igualdad y progresividad de la tributación. El transcrito artículo recoge, en primer lugar, el principio de generalidad al establecer un deber que afecta a “todos” (y todas). Afecta a los trabajadores por cuenta ajena cuando obtienen los rendimientos del trabajo y a los profesionales cuando prestan servicios por cuenta propia; y afecta a quienes desarrollen una actividad empresarial ya sea una persona física o una sociedad. Sin embargo, cuando se analiza el grado de cumplimiento efectivo de ese deber de contribuir los resultados son muy dispares según el sector que se contemple. Mientras que los trabajadores por cuenta ajena muestran un altísimo grado de cumplimiento, no ocurre lo mismo con los profesionales y empresas. ¿Se debe ello a una mayor conciencia fiscal de la clase trabajadora? Seguramente no. Con total seguridad las causas hay que encontrarlas en las distintas técnicas de recaudación y control empleadas en cada caso. Mientras que las rentas del trabajo están sometidas a una retención a cuenta que debe practicar el pagador

de las mismas e informar de ello a la AEAT, lo que hace prácticamente imposible su elusión, no ocurre así con los demás tipos de rentas. Sin embargo, los rendimientos derivados del desarrollo de una actividad artística o deportiva también están, generalmente, sometidos a la práctica de la retención a cuenta. Qué es lo que hace, pues, que dichos contribuyentes mantengan permanentemente tan elevada litigiosidad y que por parte de la inspección tributaria sean objeto de una especial atención². La razón hay que encontrarla en las características de la actividad desarrollada y la variada naturaleza de las rentas generadas. A nadie se le oculta que las actividades desarrolladas por artistas y deportistas, a diferencia de otros profesionales, se caracterizan por una frecuente movilidad geográfica, lo que les permite, con relativa facilidad, elegir su lugar de residencia fiscal, primero de los elementos que determinan su régimen tributario, pues, si como veremos a continuación, es la residencia fiscal lo que justifica el sometimiento a la tributación de la renta mundial de un contribuyente, basta con elegir el lugar adecuado, por ejemplo, un paraíso fiscal, para escapar a la misma. En segundo lugar, nos encontramos con la variada naturaleza de las rentas que estas actividades pueden generar: rendimientos derivados de sus actuaciones o actividades como artistas o deportistas (calificados como rendimientos del trabajo o de actividad económica), rendimientos derivados de la cesión o explotación de su propia imagen, de contratos de sponsorización o publicidad, etc. rentas éstas que, en muchos casos, por su propia naturaleza, son fáciles de deslocalizar. Son, pues, en la mayoría de los casos, problemas relacionados con la tributación en el ámbito internacional los que se suelen plantear.

² La Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012, contempló como un colectivo de atención preferente a los artistas y deportistas, para descubrir tanto ingresos no declarados como gastos ficticios; y el de 2014, las actividades desarrolladas en España por profesionales, artistas o deportistas no residentes.

2. LA RESIDENCIA FISCAL

El primer problema que, con demasiada frecuencia, surge cuando se trata de definir las obligaciones tributarias de los artistas y deportistas es el relacionado con la determinación de su residencia fiscal. Como hemos apuntado anteriormente la movilidad geográfica que, generalmente, implica dicha actividad facilita que estos contribuyentes se planteen a menudo fijar su residencia fiscal en los que la jerga tributaria actual denomina con el eufemismo: territorios de baja o nula tributación. La conflictividad surge como consecuencia de que la residencia fiscal viene determinada por la concurrencia de una serie de presunciones y circunstancias de hecho no siempre fáciles de demostrar dando lugar a frecuentes controversias con la inspección de los tributos sobre la verdadera residencia del artista o deportista. Problemas de esta naturaleza tuvieron que afrontar, en su momento, la más insigne de nuestras tenistas, la más ilustre de nuestras sopranos o la vocalista de uno de los más famosos grupos del pop español de los 80, entre otros muchos. En todos los casos la inspección consideró simuladas o meramente formales las residencias alegadas (Andorra y Reino Unido). En el caso de la tenista la Agencia Tributaria optó por sancionar administrativamente, sanción que fue confirmada por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo³. En los otros dos supuestos se optó por la vía penal y los afectados terminaron aceptando los hechos y pactando con la fiscalía para evitar así su posible ingreso en prisión.

¿Por qué es tan determinante la residencia fiscal del contribuyente? Pues, porque ese es el punto de conexión que, generalmente, utilizan los países para ejercer su potestad tributaria de manera ilimitada, es decir, para gravar a los residentes en su territorio por toda su renta mundial, sea cual fuere el lugar de su obtención. Su justificación radica en el uso que los residentes

³ Vid., STS de 11 de noviembre de 2009, Recurso núm. 8294/2003, confirmando la sentencia de la Audiencia Nacional de 03 de julio de 2003, Recurso núm. 331/2001.

hacen de los servicios e infraestructuras públicas, así como el disfrute de la protección que le otorgan las autoridades administrativas del país con el que mantiene dicha vinculación personal. Las consecuencias para este tipo de contribuyentes resultan obvias: deberán declarar en España todas sus rentas, incluidas las obtenidas en el extranjero que, en muchas ocasiones, constituyen la mayoría de ellas. Mientras que respecto de los no residentes los Estados sólo suelen someter a tributación las rentas obtenidas en su territorio. Si a ello se añade el establecimiento de impuestos sobre la renta altamente progresivos las razones que explican el elevado número de expatriados fiscales en este sector resultan evidentes (en la España fiscalmente *cantonalizada* que padecemos, dependiendo del lugar donde se resida, se llegan a alcanzar tipos marginales del 48 por 100 para bases liquidables superiores a 120.000 euros; habiéndose alcanzado en algunos años tipos del 56 por 100⁴, mientras que los rendimientos de los no residentes se gravan al tipo del 24 por 100, o 19 por 100 si reside en un Estado miembro de la Unión Europea).

Los criterios que determinan la residencia fiscal en España combinan dos circunstancias: la permanencia física en territorio español por más de 183 días durante el año natural, o que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos⁵. La aplicación de dichos criterios a contribuyentes que, como los artistas o deportistas profesionales, se caracterizan por frecuentes desplazamientos para el desarrollo de

4 Como consecuencia de la aplicación conjunta de la escala general estatal, la escala general autonómica y el gravamen complementario establecido por la disposición adicional trigésimo quinta.1.a) de la Ley del IRPF para los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014, con el fin de reducir el déficit público.

5 Al margen de los citados vínculos físicos y económicos, el artículo 9 de la LIRPF, establece una presunción de residencia cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél; así como una “prórroga” de la condición de contribuyente por el IRPF, como residente, durante 4 años, para los nacionales que trasladen su residencia a un paraíso fiscal.

su actividad en distintos países, es fuente de constantes conflictos con la Administración tributaria, especialmente por lo que respecta a la dificultad que, debido a la libre circulación de personas y la consiguiente supresión de controles fronterizos en el ámbito de la Unión Europea, plantea la prueba de la efectiva permanencia en un territorio determinado⁶. La ley trata de paliar tales dificultades con la previsión de que, para determinar el período de permanencia, no se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. No son raros los casos de deportistas que por su participación en distintas competiciones o torneos se pasan la mayor parte del año fuera del territorio español, sin que por ello adquieran la residencia fiscal en ningún país concreto, respecto de los cuales, salvo que resulte de aplicación el criterio del núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, su consideración como residentes en España resulta conflictiva⁷.

6 La necesidad de aportar suficientes fuentes de prueba llega a convertir la actividad de la inspección de los tributos en una actividad que tiene más de detectivesca o policial que de estricta comprobación tributaria. Así, en los procedimientos desarrollados, se pueden encontrar alusiones a apariciones en los medios de comunicación, uso de tarjetas de crédito, declaraciones de testigos, visitas a talleres de reparaciones de vehículos propiedad del contribuyente o la frecuencia con la que se acude a una determinada peluquería.

7 Tanto la Administración como la jurisprudencia han venido manteniendo la exigencia de la acreditación de la residencia fiscal en otro país en todo caso, no aceptando la mera prueba de la “no presencia” en España por más de 183 días, por lo que constatada una presencia temporal apreciable o sustancial en territorio español, la condición de residente sólo podría contrarrestarse demostrando la residencia fiscal en otro país; vid., entre otras, la Consulta DGT V3473-15, de 12 de noviembre, en la que expresamente se indica que, en relación con el criterio de la permanencia, “cabe indicar que en tanto el consultante no acredite la residencia fiscal en otro país (Reino Unido), las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal del mismo, quien continuará siendo contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debiendo tributar en este impuesto por su renta mundial”, en el mismo sentido, V1846-15, de 12 de junio, V0222-13, de 28 de enero; o la V1643-14, de 27 de junio, en la que en un supuesto de trasladado temporal a Estados Unidos por un período de 3 a 5 años, junto con su esposa y sus dos hijos, se afirma que “no se cumple el criterio de la permanencia en España durante más de 183 días,

La inseguridad jurídica que genera el “concepto jurídico abierto” de “ausencias esporádicas” ha sido puesta de manifiesto recientemente por el propio Tribunal Supremo, a raíz de varios recursos en los que ha estimado interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia⁸, cuando reconoce *“la dificultad para discernir el concepto que nos ocupa y reducirlo a márgenes tolerables de seguridad”*. El Tribunal admite la imposibilidad de *“fijar una interpretación jurisprudencial a todo trance del “concepto jurídico indeterminado de las ausencias esporádicas, ni de sus caracteres configuradores, especialmente los de orden cronológico pues, de un lado, estamos ante una materia casuística y circunstancial, irreducible a la unidad mediante reglas de validez universal”* (FD CUARTO). Lo único que sí es posible, a juicio del Tribunal, es delimitar cuando *“notoriamente”* estamos ante lo que califica como *“zona de certeza negativa o de exclusión”*, en la que quedarían incluidos los *“periodos temporales dilatados en el tiempo y, de hecho, superiores al previsto en el precepto como de permanencia legal (más de 183 días), como tampoco podría (una ausencia esporádica) absorber, por ejemplo, la totalidad del periodo impositivo, pues en tal caso lo ocasional o esporádico dejaría de serlo y prevalecería sobre lo permanente, en lugar de complementarlo”* (FD TERCERO).

salvo que este no pueda acreditar su residencia fiscal en los Estados Unidos a través del correspondiente certificado fiscal emitido por la autoridad fiscal competente de dicho país, ya que, en ese caso, para determinar el período de permanencia en España se computarían las ausencias esporádicas, y por tanto, podría cumplirse este primer criterio. El Tribunal Supremo, en la sentencia de 13 de octubre de 2011, Recurso núm. 2283/2011 declaró, en este sentido, que *“hemos mantenido la obligación del sujeto sometido a comprobación de probar su residencia fuera de España cuando la Administración lo ha considerado residente en nuestro territorio (Sentencia de 16 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 4029 / 2008), FD Tercero”*. La Audiencia Nacional, en su sentencia de 16 de julio de 2014, Recurso núm. 331/2013, en parecidos términos, afirma: *“la persona que no acredita su residencia en otro país, como ocurre en el caso de autos, será residente en España si reside en este país más de 183 días al año”*

8 En varias sentencias de 28 de noviembre de 2017, dictadas, en los recursos de casación núm. 807/2017, 809/2017, 813/2017 y 815/2917; doctrina reiterada en otras tantas sentencias del 16 y 18 de enero y 6 de marzo de 2018.

La doctrina fijada incide en que *“el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida”* (FD SÉPTIMO)⁹. Se reafirma así el elemento objetivo, el dato fáctico de la duración de la ausencia como el único determinante de su carácter de esporádica, superando ambiguos planteamientos anteriores en los que la intencionalidad del contribuyente debía ser, también, tomada en consideración¹⁰.

Pues bien, aplicando la doctrina del Tribunal Supremo a los supuestos de artistas o deportistas profesionales cuya actividad les obliga a frecuentes ausencias del territorio español, si estas son de corta duración, aunque en total superen los 183 días, todas ellas tendrían la calificación de esporádicas, por lo que, para evitar su cómputo en el período de permanencia será necesario que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, sin que sea admisible en estos casos la mera “prueba negativa” de residencia en España¹¹. Pero si se trata de una ausencia prolongada, por un período continuado superior a los 183 días, de acuerdo con el criterio del Tribunal Supremo, no habría en tal caso permanencia alguna que completar con las ausencias esporádicas y, en consecuencia, tampoco residencia habitual en nuestro país. En tales casos, siguiendo el razonamiento del propio Tribunal Supremo, tampoco sería exigible la exigencia de acreditación de la residencia fiscal en ningún país, pues, no estamos ante ausencias espo-

9 Un sector importante de la doctrina ha mantenido, sin embargo, la necesidad de tomar en consideración el elemento intencional, junto al objetivo de la temporalidad, a los efectos de calificar como esporádica una ausencia; vid. por todos, GARCÍA CARRETERO, B. (2007), pp. 4-5.

10 Cfr., GARCÍA CARRETERO, B. (2006), p. 129; HERNÁNDEZ GALANTE, J. (2013), p. 939.

11 Cfr., CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016), p. 434.

rádicas que computar. Por supuesto, ello sin perjuicio de que se pueda mantener la residencia fiscal por aplicación del criterio de la vinculación económica con el territorio (que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta) o de la presunción aplicable en los casos de residencia del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan del contribuyente.

La acreditación de la residencia fiscal en otro país como único medio de evitar el cómputo de las ausencias esporádicas en el cálculo del período de permanencia no es suficiente cuando las mismas tengan lugar en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, supuesto frecuente entre artistas y deportistas, pues, en estos casos la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en dicho territorio durante 183 días en el año natural, lo que implica una inversión de la carga de la prueba, al hacer recaer sobre el interesado residente en un paraíso fiscal la, no siempre fácil, prueba de su permanencia en el mismo durante el período indicado. A ello hay que añadir la conocida como “cuarentena fiscal” prevista en el artículo 8 de la LIRPF, que obliga a los contribuyentes de nacionalidad española que trasladen su residencia a un paraíso fiscal a seguir tributando como residentes durante el año en que se produce un cambio de residencia y los cuatro períodos impositivos siguientes.

3. SOBRE EL LUGAR DE TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO INTERNO Y EN LA NORMATIVA CONVENCIONAL.

Analizados los criterios establecidos por nuestro ordenamiento tributario sobre la determinación de la residencia fiscal, la primera cuestión a plantearse es la relacionada con el lugar de imposición de las rentas obtenidas por artistas y deportistas. ¿Deberán tributar en el país de residencia, en el país donde resida el pagador de las mismas, en el país donde se desarrolle la actuación?

El sistema establecido en nuestra normativa interna, como el de la mayoría de los países, conjuga el criterio de la residencia

con el de la fuente, de manera que los residentes en nuestro país tributarán por su renta mundial¹². Todas las rentas obtenidas por el desarrollo de su actividad, sea cual fuese el lugar de su obtención, deberán ser declaradas como contribuyentes por el IRPF. En caso de que el artista o deportista no sea residente en España, la sujeción se producirá, exclusivamente, en relación con las rentas que se consideren obtenidas en España, como contribuyente por el IRNR¹³. A estos efectos, el artículo 13.1 b) 3º del IRNR considera obtenidas en España las rentas derivadas de una actividad económica realizada sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

No obstante, en ambos casos, tanto la LIRPF como el TRLIRNR, advierten de que las respectivas regulaciones se entenderán sin perjuicio de lo dispuesto en los convenios de doble imposición. La prevalencia sobre el ordenamiento interno que el artículo 96 de la Constitución Española otorga a los citados tratados internacionales obliga, en su caso, a acudir en primer lugar al contenido del CDI aplicable, cuya principal función es, precisamente, la de efectuar el reparto de la potestad tributaria sobre una determinada renta entre los dos países que lo suscriben.

12 El artículo 2 de la Ley 35/2006, del IRPF, establece que *“Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”*.

13 El artículo 1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, establece que *“El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste”*.

Precisamente, las rentas obtenidas por los artistas y deportistas en el desarrollo de su actividad son objeto de un tratamiento singularizado en el marco de los Convenios de doble imposición. El MCOCDE, en el que se inspiran los concretos CDI suscritos por España, dedica su artículo 17 al tratamiento de las mismas, permitiendo que un determinado Estado pueda someter a imposición las rentas obtenidas en su territorio por un no residente derivadas del ejercicio de dicha actividad en calidad de artista o deportista¹⁴, ello sin perjuicio de la potestad de imposición que conserva el Estado de la residencia para gravar las mismas rentas. Es lo que se conoce como principio de tributación compartida entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente. Ambos pueden gravar las citadas rentas. A diferencia de lo previsto para el resto de profesionales¹⁵ y para los trabajadores por cuenta ajena en estancias de corta duración que tributan exclusivamente en el país de residencia¹⁶. La práctica totalidad de los CDI suscritos por

14 La redacción del citado artículo, en la versión de 2014, dispone: “No obstante lo dispuesto en el artículo 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado”. La desaparición de la referencia al artículo 7, contenida en la versión de 2010, se justifica por el hecho de que el propio artículo 7, en su apartado 4, excluye de su aplicación las rentas reguladas separadamente en otros artículos, como es el caso de las rentas de artistas y deportistas.

15 Las rentas derivadas de una actividad económica, en general, sólo pueden ser sometidas a tributación en el Estado de la fuente, donde se desarrolla la actividad, si esta se obtiene mediante un establecimiento permanente

16 De acuerdo con el artículo 15 del MCOCDE, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

- a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

España reproducen la regla del artículo 17.1 del MCOCDE, del que solo se aparta el CDI suscrito con Austria, cuyo artículo 18 atribuye, en exclusiva, al Estado de la fuente, país de la actuación, la potestad de gravamen¹⁷. Al invocar la aplicación del citado CDI los jugadores de la selección española de fútbol que participaron en la Eurocopa de 2008 solo tributaron en dicho país por las primas recibidas, sin embargo, en el caso del mundial de Sudáfrica, o en la Eurocopa de Polonia y Ucrania, dichas primas quedaron sujetas al IRPF en España, sin perjuicio de que también pudieran ser gravados en el país de celebración, como fue el caso de Sudáfrica, lo que obligó a España a corregir la doble imposición, de acuerdo con lo previsto en el Convenio, permitiendo la deducción de la cuota del IRPF del impuesto pagado en el extranjero. En los casos en los que el CDI aplicable contemple como mecanismo de corrección de la doble imposición el método de exención, la consecuencia será que tales rentas tributarán, exclusivamente, en el Estado de la fuente. Así ocurre en los CDI suscritos con

17 El CDI con EE.UU. incluye, también, una excepción al excluir de la aplicación de la citada regla los ingresos obtenidos cuando no excedan de 10.000 dólares durante el período fiscal considerado. Esta excepción ha sido tomada en consideración en la modificación del MCOCDE de 15 de julio de 2014, que introduce un nuevo párrafo 10.1 a los Comentarios del artículo 17: *“Algunos Estados también pueden considerar que sería inapropiado aplicar el artículo 17 a un artista o deportista no residente que de otro modo no estaría sujeto a impuestos en un Estado contratante (por ejemplo, en virtud de los artículos 7 o 15) y que, durante un determinado plazo, año impositivo, solo obtiene bajos ingresos de actividades realizadas en ese Estado. Los Estados que deseen excluir esas situaciones de la aplicación del artículo 17 pueden hacerlo utilizando una versión alternativa del párrafo 1 redactada de la siguiente manera:*

No obstante lo dispuesto en el Artículo 15, los ingresos obtenidos por un residente de un Estado Contratante como animador, como un artista de teatro, cine, radio o televisión, o un músico, o como deportista, de sus actividades personales como tal ejercidas en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado, excepto cuando el importe bruto de los ingresos que ese residente obtenga de estas actividades ejercidas durante un año impositivo del otro Estado contratante no exceda un monto equivalente a (15 000 FMI). Derechos especiales de giro] expresados en la moneda de ese otro Estado al comienzo de ese año tributario o en cualquier otra cantidad acordada por las autoridades competentes antes, y con respecto a ese año impositivo”.

Chequia, Eslovaquia, Marruecos, Polonia¹⁸, Japón o Países Bajos, que contemplan, para los residentes en España, el método de exención con progresividad en este tipo de rentas.

Como hemos visto, tanto la normativa interna como la convencional contemplan reglas similares respecto del gravamen en el país donde se desarrolla la actuación o evento de las rentas obtenidas por el artista o deportista no residente. Sin embargo, el ámbito objetivo de aplicación del artículo 13.1.b) 3º del TRLIRNR excede del previsto en el artículo 17 del MCOCDE, pues, mientras que este último se aplica a las rentas que tengan una conexión estrecha con la actuación personal del deportista, aquel permite gravar en España las rentas cuando deriven directa o indirectamente de dicha actuación o de cualquier otra actividad relacionada con la misma. Este es el criterio aceptado por la DGT en las resoluciones más recientes, como la Consulta DGT V5328-16, de 16 de diciembre, que recoge expresamente el diferente alcance entre el artículo 13 del TRLIRNR y el artículo 17 del MCOCDE, reservando a los supuestos en los que no exista CDI aplicable la posibilidad de gravar, en base al artículo 13, las rentas que, aunque relacionadas con la actuación personal del deportista no derivan de la misma, tales como las obtenidas por promotores o productores encargados de la organización de sus actuaciones, o por agentes independientes del deportista, que no se correspondan con rentas que retribuyan la actuación del deportista.

Desde la perspectiva de la distinta naturaleza de las rentas que pueden generarse como consecuencia del desarrollo de las actuaciones (rendimientos del trabajo, rendimientos profesionales, rendimientos del capital) la delimitación del ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 MCOCDE es una cuestión que plantea

¹⁸ La aplicación del método de exención previsto en el artículo 23 del CDI suscrito con Polonia para las rentas que, de acuerdo con las disposiciones del citado Convenio, pudieren ser imponibles en Polonia, provocó que las primas percibidas por los jugadores de la selección nacional de fútbol, en la proporción imputable a los partidos jugados en dicho país, no tributasen finalmente en ninguno de los dos países.

numerosas incertidumbres. Claramente están incluidas entre ellas, los honorarios percibidos por sus actuaciones, ensayos o entrenamientos¹⁹. Las dudas surgen cuando, además, se perciben otro tipo de rentas, como las derivadas de los derechos de imagen, patrocinio o publicidad. La inclusión de dichas rentas accesorias en el ámbito de aplicación del artículo 17 dependerá del contexto en que las mismas se produzcan, de forma que si estas se generan en el desarrollo de un determinado evento deportivo, también podrán gravarse por el país donde el mismo se desarrolle²⁰. Así lo

19 El nuevo apartado 9.1 de los Comentarios aclara que la preparación o entrenamiento, forman parte de las actividades normales de los deportistas, por lo que si este es remunerado por el tiempo dedicado al entrenamiento o preparación similar en un Estado, la remuneración correspondiente quedaría cubierta por el artículo, y ello con independencia de que se realice una actuación pública en dicho Estado -este sería el caso, por ejemplo, de la preparación de pretemporada que muchos equipos de fútbol llevan a cabo en otros países, o las sesiones de entrenamiento que los pilotos de fórmula 1 realizan antes del comienzo del campeonato.

20 Aunque no es una opinión unánime, la mayoría de la doctrina que se ha ocupado de esta cuestión se muestra partidaria de la inclusión de las rentas derivadas de los derechos de imagen en el ámbito de aplicación del artículo 17 MCOCDE si están asociadas a una actuación concreta; Vid., RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2012). p. 5; QUINTANA FERRER, E. (2008), p. 246; CALDERÓN CARRERO, J.M. (2001), p. 8; en contra de la inclusión de este tipo de rentas en el artículo 17.1 MCOCDE se han pronunciado, RELEA SARABIA, A. (2007), p. 307; TOVILLAS MORÁN, J.M. (2001), p. 122. También el TEAC, ya en la Resolución de 8 de septiembre de 2000, consideró incluidas dichas rentas entre las rentas de artistas y deportistas a que alude el artículo 17 MCOCDE, sosteniendo que *"cualquier tipo de renta derivada de una actuación artística aunque sea renta procedente de la cesión de derechos de imagen o de la difusión publicitaria del artista está comprendida en el ámbito del artículo 18 del convenio hispano-holandés"*; criterio este que se vio confirmado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de junio de 2008, Recurso núm. 7710/2002, que consideró las rentas derivadas de la cesión de unos derechos de imagen, aún percibidas por entidades distintas del artista, como rentas que *"derivan o están íntimamente vinculadas a una actuación del artista en España"*, añadiendo que *"esta clase de rentas es una forma más de retribuir a estos artistas por sus actuaciones de tal naturaleza en las que, además de percibir los honorarios convencionales que se derivan de su presencia y actuación directa, se obtienen otras rentas que, estando también vinculadas a la actuación material del artista, este percibe, no por sus dotes musicales o artísticas, sino por permitir, en este caso, que se utilice su "imagen" con ocasión de su intervención directa y presencia material en los conciertos y posterior comercialización de los mismos"*, (FD SEXTO); doctrina reiterada en la de 13 de abril de 2011, Recurso núm. 456/2006.

entienden los Comentarios al citado artículo, en la nueva versión de 2014, cuando afirman que siempre que exista una “conexión estrecha” entre tales rentas y la actuación personal del deportista en el país de que se trate, será aplicable el artículo 17. En general, se entenderá que existe esa conexión estrecha cuando no pueda considerarse razonablemente que los ingresos se habrían obtenido en ausencia de la realización de estas actividades citándose como ejemplo de tales rentas *“un pago recibido por un golfista profesional para una entrevista realizada durante un torneo en el que participa (...) un pago hecho a un jugador estrella de tenis por el uso de su fotografía en carteles publicitarios de un torneo en el que participará (...) o el pago realizado a un jugador de tenis que lleva en la camiseta el logo, la marca comercial o el nombre comercial de un sponsor en el desarrollo de un partido”,* o la venta de merchandising relacionado estrechamente con una competición²¹

Por otro lado, al ser habitual que los deportistas realicen sus actividades en diferentes Estados, a menudo surge un problema adicional, no siempre de fácil solución, consistente en determinar qué parte de sus ingresos se deriva de las actividades ejercidas en cada Estado. No hay dificultad en aplicar el artículo 17 en caso de un premio pagado al ganador de una competición, o una asignación diaria pagada con respecto a la participación en un torneo o etapa de entrenamiento que tenga lugar en un determinado Estado. Cuando las rentas (remuneración directa o rentas accesorias), se perciban en relación con una serie de actuaciones no especificadas o deriven de acuerdos contractuales relacionados con una

21 Aunque la práctica totalidad de los CDI suscritos por España reproducen el párrafo 1 del artículo 17 del MCOCDE, en algunos se recoge una aclaración en el sentido de que las rentas a que se refiere este artículo comprenden las de carácter accesorio derivadas de prestaciones relacionadas con la notoriedad personal o reputación como artista o deportista, siempre que se obtengan con motivo de su presencia en el otro Estado contratante y provengan de ese otro Estado; es el caso del apartado 3 del artículo 17 del Convenio con Andorra, en vigor desde 26 de febrero de 2016; del apartado 10 del Protocolo adicional del Convenio con México; y del apartado XIII del Protocolo adicional del Convenio con El Salvador

serie de eventos no especificados, el Estado donde se desarrolle uno de dichos eventos podrá gravar una proporción de la remuneración percibida o de los ingresos publicitarios o de patrocinios pertinentes (apartado 9 de los Comentarios al artículo 17). Más difícil resulta la distribución de los ingresos derivados de las actividades ejercidas en cada Estado cuando se trata de deportistas pertenecientes a un equipo que perciben una remuneración que cubre diversas actividades que se realizarán durante un período determinado de tiempo (por ejemplo, un salario anual). El nuevo apartado 9.2 de los Comentarios considera, a falta de indicación de que la remuneración o parte de la misma se asigne de manera diferente (v. gr. número de carreras respecto del total del campeonato en la fórmula 1 o el motociclismo), como criterio apropiado en tales casos asignar el salario o remuneración sobre la base de los días de trabajo empleados en cada Estado²². En esta situación, por ejemplo, se encontrarían los deportistas que participan, como miembros de sus respectivos clubes, en las competiciones internacionales de fútbol, baloncesto, balonmano, etc., organizadas por las federaciones internacionales respectivas²³.

22 El apartado 9.3 recoge el ejemplo de un ciclista que es empleado por un equipo. Según su contrato de trabajo debe viajar con el equipo, aparecer en algunas conferencias de prensa públicas organizadas por el equipo y participar en actividades de capacitación y carreras que tienen lugar en diferentes países. Se le paga un salario anual fijo más bonificaciones basadas en sus resultados en carreras particulares. En ese caso, sería razonable asignar el salario en función del número de días laborables durante los cuales está presente en cada Estado donde se realizan sus actividades relacionadas con el empleo (por ejemplo, viajes, formación, carreras, apariciones públicas) y para asignar los bonos el lugar donde tuvieron lugar las carreras pertinentes.

23 Sobre la interpretación de esta regla por parte de la DGT, vid., la Consulta DGT 1082-97, de 28 de mayo, referida a un equipo ciclista: *La parte de las retribuciones a gravar en España resultará de la actividad desplegada en nuestro país. En su cómputo se deberá ponderar la participación en carreras de competición, excluyendo los períodos de entrenamiento. En este mismo sentido, se deberá valorar todas las participaciones de cada persona en cada carrera a lo largo del año, tanto en España como en el extranjero, en la medida en que las retribuciones pactadas se corresponden con la finalidad de obtener determinados resultados positivos y no con la participación dirigida a una puesta a punto.*

No obstante, consciente de las complicaciones administrativas que esta regla puede presentar, el apartado 14.1 de los Comentarios, prevé la posibilidad de que un Estado decida no aplicar el artículo 17 en tales circunstancias, sugiriendo la introducción de un apartado en el correspondiente CDI, que excluya su aplicación *"a los ingresos obtenidos por un residente de un Estado contratante con respecto a las actividades personales de un individuo ejercidas en el otro Estado contratante como miembro deportivo de un equipo del primer Estado mencionado que participa en un partido organizado en el otro Estado por una liga a la que ese equipo pertenece"*. En definitiva, el Comité de Asuntos Fiscales es consciente de las dificultades prácticas que conlleva determinar el porcentaje de los ingresos obtenidos por deportistas de equipos, en base a un salario anual o de temporada, que debe ser sometido a tributación en el país donde se desarrolle una determinada actividad, por lo que abre la puerta a que dicho país renuncie a su gravamen, si bien, sugiere que así se refleje en los correspondientes CDI.

4. RÉGIMENES ESPECIALES VINCULADOS A LA RESIDENCIA DEL ARTISTA O DEPORTISTA.

Las consecuencias que, como hemos visto supra, se derivan de la condición de residente fiscal: la tributación por la renta mundial, se ven alteradas en los casos en los que resulte aplicable alguno de los regímenes especiales previstos en este ámbito. Nos estamos refiriendo, por un lado, al régimen opcional para los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea²⁴, que podrán optar por tributar en calidad de contribuyentes por el IRPF; y, por otro lado, al denominado régimen de *impatriados*²⁵, que permitirá a determinados residentes optar por tributar por el IRNR.

²⁴ Regulado en el artículo 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, del IRNR.

²⁵ Regulado en el artículo 93 de la LIRPF.

Ninguno de dichos regímenes es específico de los artistas o deportistas, aunque, como el resto de contribuyentes, han podido beneficiarse de los mismos.

El primero de ellos se configura como un régimen opcional que trata de garantizar los principios de igualdad y no discriminación entre residentes y no residentes en un Estado miembro de la UE, en aplicación de la jurisprudencia sentada por el TJUE²⁶, según la cual, se produce una situación de discriminación cuando una persona física residente en un Estado miembro obtiene la mayoría de sus rentas en otro Estado miembro y debe tributar como no residente, perdiendo así el derecho a determinadas ventajas fiscales de las que sí disfrutaban los residentes. El régimen permite que toda persona física residente de un Estado miembro de la UE²⁷, que cumpla ciertos requisitos respecto de los rendimientos obtenidos en España, pueda optar por calcular el impuesto correspondiente a las rentas obtenidas en España de acuerdo con las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La escasa aplicación del mismo por parte de artistas y deportistas, debido a los requisitos exigidos para su aplicación y las consecuencias anudadas a dicha opción, justifican que no nos extendamos en los comentarios al mismo.

Distintas han sido las consecuencias derivadas del segundo de los regímenes citados, que encontré, precisamente, en los deportistas profesionales, especialmente futbolistas, su principal ámbito de aplicación. No en vano la norma que lo introdujo en nuestro ordenamiento fue conocida como Ley Beckham, en referencia al futbolista que por primera vez lo utilizó. Existente en nuestro país desde 2004, permite que puedan optar por tributar como no resi-

26 Vid., STJUE de 14 de febrero de 1995, *Schumaker*, doctrina reiterada posteriormente en las sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94; de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, C-391/97; de 16 de mayo de 2000, *Zurstrassen*, C-87/99; de 16 de octubre de 2008, *Renneberg*, C-527/06, entre otras.

27 El régimen se hace extensivo a los residentes en un país del EEE con el que exista un acuerdo de intercambio de información, es decir, Islandia y Noruega.

dentes, en el IRNR, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de un desplazamiento a territorio español derivado de un contrato de trabajo²⁸, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco períodos impositivos siguientes, siempre que cumplan los requisitos previstos en el precepto. Durante el período indicado, a pesar de ser residentes en España, dichos contribuyentes sólo tienen que tributar por las rentas obtenidas en nuestro país. En un principio, dichas rentas se gravaban al tipo del 24 por 100, sin limitación alguna. Posteriormente, se introdujo la limitación de 600.000 euros anuales; y, en la actualidad se aplica el 24 por 100 a los primeros 600.000 euros de base liquidable y el 45 al resto. Las ventajas fiscales otorgadas a tan privilegiados contribuyentes son evidentes, y la elección en los últimos años de la liga de fútbol de nuestro país como lugar de destino de las grandes estrellas del fútbol mundial encuentra en esta medida alguna de sus razones. Paradójicamente, tras 10 años de vigencia, desde 1 de enero de 2015, un régimen surgido por y para los deportistas profesionales ve cómo éstos quedan excluidos de su ámbito de aplicación, pues, desde la citada fecha no pueden optar al mismo quienes desarrollen su actividad en el seno de la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

5. EL USO DE SOCIEDADES INSTRUMENTALES COMO VÍA PARA REDUCIR O ELUDIR LA CARGA TRIBUTARIA DE LOS ARTISTAS Y DEPORTISTAS.

La utilización de sociedades instrumentales destinadas a facturar por los servicios prestados por profesionales, entre ellos los artistas, ha constituido uno de los principales motivos de la elevada litigiosidad de dichos contribuyentes con la Administración tributaria. Uno de los últimos casos que ha trascendido a los me-

²⁸ La última modificación del precepto incluye, también, a quienes adquieran la residencia como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad que no pueda considerarse vinculada.

dios de comunicación ha obligado a un ministro del Gobierno de España a presentar su dimisión.

La existencia de un impuesto sobre la renta de las personas físicas con un elevado grado de progresividad (como hemos visto, en España el tipo marginal ha llegado a situarse en un 56 por 100), frente a un impuesto sobre la renta de las sociedades, sometidas a una tributación a tipo fijo (en la actualidad el 25 por 100) es la principal causa que, tradicionalmente, ha justificado que, especialmente profesionales por cuenta propia, recurran a la constitución de sociedades bajo cuyo amparo desarrollan la actividad correspondiente, y con las que, habitualmente, mantienen una relación laboral por cuenta ajena. Con ello se consigue eludir la progresividad del IRPF, así como, diferir en el tiempo la tributación correspondiente.

Dicho esquema, en principio amparado por nuestro ordenamiento, puede devenir en fraudulento cuando, como a menudo ocurre, aparecen sociedades meramente instrumentales, carentes de medios materiales o personales, que no añaden valor alguno a los servicios prestados por el profesional, socio de la misma, y cuya única actividad se limita a facturar los servicios del socio, por lo que no hay otra justificación de su existencia que la obtención de un mero ahorro fiscal.

En un principio, el legislador hizo frente a dicho fenómeno mediante el conocido como “régimen de transparencia fiscal”, así denominado porque consistía en transparentar la sociedad, en “levantar el velo”, lo que permitía prescindir de la forma externa de la persona jurídica y, penetrar en la interioridad de la misma. De acuerdo con el citado régimen, cuya regulación aludía expresamente a las sociedades cuya mayoría de ingresos procediesen de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas²⁹, los be-

29 El artículo 75.1.c) de la Ley 43/1995, establecía la aplicación del régimen a *“las sociedades en que más del 50 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas cuando entre éstos y sus familiares hasta el*

neficios obtenidos por la sociedad debían ser imputados al socio, que los integrará en la base imponible del IRPF, aunque dichos beneficios no hubiesen sido distribuidos. Tempranamente creado por la ley del IRPF surgida de la reforma fiscal de 1978, el régimen fue suprimido en el año 2002³⁰, pasando, así, este tipo de sociedades a someterse al régimen general del Impuesto de sociedades. En su desaparición hay que encontrar la causa principal de que la interposición de sociedades entre los profesionales de todo tipo, especialmente artistas y deportistas, y la Administración tributaria haya alcanzado las dimensiones alarmantes de la actualidad, hasta el punto de que la *utilización improcedente de personas jurídicas que canalicen rentas de personas físicas con el único objeto de reducir la tributación de la persona física por la diferencia de tipos* ha sido uno de los sectores de atención preferente en todos los Planes de Control Tributario de la Agencia Tributaria desde el año 2012.

La lucha contra el fraude fiscal mediante sociedades interpuestas se trasladó así a los tribunales de justicia, que se vieron obligados a recurrir a las cláusulas generales antielusión previstas en la Ley General Tributaria, la recalificación, el fraude de ley o la simulación, para reconducir la tributación de las citadas rentas al ámbito del impuesto que les es propio, el IRPF.

Ante la desaparición del régimen legal que permitía transparentar dichas sociedades, la Administración, alegando la ausencia de motivos económicos válidos más allá del mero ahorro fiscal,

cuarto grado inclusive tengan derecho a participar en, al menos, el 25 por 100 de los beneficios de aquéllas”.

30 Por el artículo Sexagésimo Segundo de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Queda vigente el denominado régimen de transparencia fiscal internacional (Art. 91 de la LIRPF), cuyo antecedente puede encontrarse en el artículo 10 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que introdujo por primera vez en nuestro Ordenamiento la obligación de incluir en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

inicialmente consideró de manera sistemática como supuestos de simulación la utilización de este tipo de sociedades³¹, una tesis que fue mayoritariamente criticada por la doctrina y la jurisprudencia, pues, ello implica confundir la causa del negocio, cuya falsedad origina la simulación, con los motivos del mismo. Conviene recordar a este respecto que la prestación de servicios profesionales a través de sociedades es perfectamente lícito en nuestro ordenamiento, hasta el punto de que en el año 2007 se aprueba la Ley de Sociedades Profesionales³², y la propia normativa fiscal regula el régimen tributario de dichas sociedades y sus socios. Ello no impide que puedan darse supuestos de simulación, pero, para ello será necesario que la Administración pruebe su existencia constatando la falsedad de la causa, el engaño, y el propósito de ocultación a la Hacienda Pública.

Las frecuentes resoluciones jurisdiccionales anulando las liquidaciones tributarias sustentadas en la citada simulación provocaron que la Administración comenzara a inclinarse por calificar dichas conductas como conflicto en la aplicación de la norma o, en otros casos, aplicando el régimen de las operaciones vinculadas, siempre con la finalidad de atribuir al socio profesional la renta obtenida por la sociedad.

También en el ámbito jurisdiccional los tribunales han mostrado un claro desacuerdo sobre el tratamiento procedente en estos casos, pues, en ocasiones, han negado llanamente la existencia de simulación, entendiendo que se trata de una lícita economía de opción³³, a veces, han confirmado los planteamientos de la

31 Las Notas 9/09 y 10/09 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, sobre regularizaciones derivadas del Programa 12500 "Socios de sociedades profesionales", recuerdan que el criterio seguido por la inspección en estos casos es el de declarar la simulación relativa.

32 Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales.

33 Vid., las sentencias de la AN de 26 de marzo de 2012, Recurso núm. 28/2011, y de 18 de abril de 2012, Recurso núm. 819/2009; así como, las sentencias del TSJ de Murcia de 29 diciembre de 2014, Recurso 286/2011; de 6 de abril de 2015, Recurso núm. 292/2011; de 6 de febrero 2015, Recurso núm. 287/2011; de 30 de enero 2015,

Administración³⁴, y, en otras ocasiones se han inclinado por aplicar el régimen de las operaciones vinculadas, valorando a precios de mercado los servicios prestados por el socio a la sociedad³⁵.

Ante la diversidad de pronunciamientos jurisdiccionales, claramente contradictorios en muchos casos, el propio Tribunal Supremo, en un Auto de 10 de mayo de este año, ha admitido a trámite un recurso de casación para la formación de jurisprudencia, con la finalidad de determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados.

A la espera de que la correspondiente sentencia restablezca la exigible seguridad jurídica en este ámbito, pocas certitudes podemos alcanzar en tan enmarañado asunto, si acaso, la licitud de la prestación de servicios profesionales a través de una sociedad; y, la aplicación del régimen de operaciones vinculadas a las relaciones socio-sociedad.

A diferencia de lo que ha sucedido con los artistas, que han utilizado dichas sociedades fundamentalmente para, a través de ellas, facturar por los servicios prestados, eludiendo así la progresividad del IRPF, la mayor parte de los casos que han afectado a los deportistas, principalmente futbolistas, presentan una particularidad: la utilización de dichas sociedades, controladas por ellos o sus familiares, y, frecuentemente, domiciliadas en un paraíso fiscal o territorio de baja o nula tributación, con la finalidad no de disminuir la tributación, sino de ocultar a la Hacienda Pública española los ingresos obtenidos por la explotación de sus dere-

Recurso núm. 309/2011, entre otras)

34 Vid., las SAN de 5 de abril de 2017, Recurso núm. 365/2009; de 5 de diciembre de 2012, Recurso núm. 298/2011; de 16 de mayo de 2018, Recurso núm. 945/2016 y de 29 de abril de 2015, Recurso núm. 3151/2012; así como, las sentencias del TSJ de Madrid de 6 julio 2016, Recurso núm. 77/2014; de 5 de mayo 2016, Recurso núm. 104/2014; de 21 abril 2016, Recurso núm. 75/2014; de 17 de febrero de 2016, Recurso núm. 1495/2013; de 9 abril de 2015, Recurso núm. 60/2013; de 7 abril de 2015, Recurso núm. 58/2013; de 20 de marzo de 2015, Recurso núm. 59/2013; entre otras.

35 Vid., STSJ de Madrid, de 12 de abril de 2018, Recurso núm. 605/2016.

chos de imagen, que se cedían a las mismas, normalmente, por un precio simbólico o inexistente. La proliferación de este tipo de prácticas entre los deportistas de élite se explica por la importancia cuantitativa que las rentas generadas por sus derechos de imagen alcanza en la actualidad, en la mayoría de los casos, superando los ingresos derivados de su actividad deportiva. Ello unido a la posibilidad de ceder a terceros la explotación de los citados derechos impulsa al diseño de esquemas de planificación fiscal agresiva en el ámbito internacional que, frecuentemente, ocultan conductas claramente defraudatorias.

En los últimos años, conductas como las descritas han acarreado la remisión de los expedientes al fiscal al apreciar indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. En la práctica totalidad de los casos, ante el riesgo de ingresar en prisión, se ha llegado a un acuerdo con el Fiscal y el Abogado del Estado, reconociendo los hechos y dictándose sentencia de conformidad con lo solicitado por las partes³⁶.

De los pocos casos en los que se ha llegado a la celebración del juicio oral destaca el Caso Messi en el que el jugador ha mantenido su inocencia hasta el final, si bien, con el mismo objetivo de evitar el posible ingreso en prisión, este, ingresó con anterioridad al juicio las cantidades exigidas buscando la aplicación de la atenuante cualificada de reparación del daño causado, lo que no ha evitado la condena de 21 meses de prisión, cuya ejecución, como suele ser frecuente en estos casos, quedó suspendida al ser una pena inferior a dos años³⁷.

36 Vid., sentencias de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 21 de enero, Recurso núm. 2/2016, y 14 de diciembre de 2016, Recurso núm. 94/2016; de la Audiencia Provincial de Madrid, de 12 de diciembre de 2017, Recurso núm. 1187/2017; de 29 de septiembre de 2017, Recurso núm. 375/2017 en las que se han dictado sendas condenas por delito contra la hacienda Pública como consecuencia de haber apreciado simulación en la cesión de los derechos de imagen a sociedades instrumentales radicadas en jurisdicciones de conveniencia o paraísos fiscales.

37 Vid., sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 5 de julio de 2016, confirmada en lo que respecta al futbolista por la STS de 24 de mayo de 2017, Recurso núm. 1729/2016.

El fraude en estos supuestos se produce mediante el empleo de complejos entramados societarios, con múltiples sociedades instrumentales domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de conveniencia, es decir, que tienen una red de CDI favorables para las rentas derivadas de los derechos de imagen, cuyo nivel de sofisticación técnica está al alcance solo de los más prestigiosos despachos especializados en fiscalidad internacional. Comprenderán ustedes, pues, que me abstenga del intento de explicar pormenorizadamente las estrategias defraudatorias diseñadas, limitándome a resaltar los aspectos que se repiten en la práctica totalidad de los casos y que tanto la administración como los tribunales consideren indicios suficientes de la existencia de simulación en la cesión de los citados derechos. Así, nos encontramos normalmente con la creación, o adquisición de sociedades ya creadas, domiciliadas en jurisdicciones de conveniencia, o directamente en paraísos fiscales. Tales sociedades suelen carecer de una infraestructura de medios materiales y humanos mínima que justifiquen su actividad, limitada, generalmente, a intervenir en la cesión y cobro de los citados derechos. Los derechos de imagen se ceden por el jugador a una de estas sociedades, controlada por él o sus familiares, por un precio simbólico o inexistente. Las rentas generadas por la explotación de los citados derechos transitan de una sociedad a otra y de un país a otro hasta revertir, finalmente, en el propio jugador. El resultado final suele ser que las citadas rentas, generadas por los derechos de imagen del jugador, quedan ocultas al control de la Hacienda Pública, escapando de tributación en el país de la residencia del mismo, y soportando una tributación mínima en las distintas jurisdicciones fiscales por las que circulan.

Como consecuencia de la consideración de los contratos de cesión de los derechos de imagen como simulados, que no son sino mera apariencia y carecen de eficacia, la administración considera, y los tribunales vienen confirmando, que todos los derechos de imagen del jugador deben tributar en su base imponible del IRPF.

6. EL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS POR LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN.

Especial atención merece la problemática surgida respecto de la tributación de los derechos de imagen de los deportistas en los casos en los que el adquirente de los mismos es el propio club para el que trabaja el citado deportista. Esta vía ha sido utilizada con frecuencia por los futbolistas, con la finalidad de sustraer de su gravamen en el IRPF una parte de los elevados salarios obtenidos. Así, desde principios de los 90, coincidiendo con un importante aumento de los ingresos generados por el deporte y de las retribuciones de los propios futbolistas profesionales, comenzaron a aparecer numerosos supuestos de planificación fiscal, con la finalidad de encubrir como derechos de imagen una parte importante de sus salarios, en los que los clubes desdoblaban los contratos de sus jugadores en dos modalidades, desgajando de los contratos laborales la cesión del derecho de explotación de su imagen, diseñando un esquema triangular en el que el deportista cedía inicialmente la explotación de este derecho a una sociedad interpuesta, normalmente de su propiedad o controlada por él, a la que el club con el que contrataba el deportista debía adquirir obligatoriamente el derecho a la explotación de su imagen. En muchos casos, además, las sociedades interpuestas se constituían en jurisdicciones de conveniencia o territorios de baja o nula tributación, con lo que no sólo se eludía el IRPF sino que las retribuciones formalmente residenciadas en las sociedades no residentes eludían casi totalmente la tributación en España³⁸.

Ante dicha situación reaccionaron la Administración y los tribunales, recalificando las rentas y atribuyéndoselas al jugador, calificando como rendimientos del trabajo del futbolista las cantidades

38 El Informe de la *Financial Action Task Force*, publicado en julio de 2009: "El blanqueo de dinero en el sector del fútbol", ya alertaba del riesgo de que los pagos en conceptos de derecho de imagen se utilicen como mecanismo para blanquear dinero o para encubrir parte de la retribución salarial, con la finalidad de diferir o evitar el pago de impuestos.

percibidas por la sociedad cedente de los derechos de imagen. El argumento utilizado descansa en la existencia de unos derechos de imagen colectivos que son, por su propia naturaleza, de titularidad del club, una utilización de la imagen inherente, indisoluble o implícita al desempeño del trabajo³⁹, y de la que el propio club dispone, tanto en el desarrollo de la actividad deportiva propia como en su actividad de promoción y publicidad del club -en actos tales como ruedas de prensa, presentaciones públicas, intervenciones, en forma individual o colectivamente con otros jugadores, en filmaciones, "spots" publicitarios, cinematográficos, televisivos, en prensa o radio; y a permitir su reproducción pública, etc.- no siendo necesaria su cesión expresa mediante el contrato laboral. A ellos se añaden los derechos de imagen individuales que son privados, personales del deportista, cuya titularidad pertenece única y exclusivamente al mismo y que pueden ser, asimismo, cedidos al club mediante cláusulas expresas insertas en el contrato de trabajo, y que, en tal caso, deberán calificarse, asimismo, como rendimientos del trabajo personal⁴⁰.

39 Vid., en este sentido, SÁNCHEZ PINO, A.J. (2016), p. 338; QUINTANA FERRER, E. (2008), p. 198; RODRIGUEZ LOSADA, S. (2009), p. 7; FALCÓN Y TELLA, R. (2008), p. 1; RELEA SARABIA, A. (2007), p. 242-243.

40 Esta distinción entre derechos de imagen colectivos e individuales se encuentra expresamente recogida en el el Convenio colectivo de trabajo entre la Asociación de Clubes de Baloncesto (ACB) y la Asociación de Baloncestistas Profesionales (ABP), en cuyo Anexo III, bajo el título "*Régimen de Explotación de los Derechos de Imagen*", define los Derechos colectivos - "*Son aquellos en los que la imagen del jugador aparece relacionada con el equipo al que pertenece en competición oficial, vistiendo la indumentaria del mismo, o cuando participe en actos públicos organizados por el club o SAD o por la ACB*"-; y los Derechos individuales -*Son aquellos que se refieren directamente a la imagen del jugador como persona (su intimidad) o a su imagen como deportista en general (es decir, vistiendo deportivamente y apareciendo ante el público fuera del horario laboral, siempre y cuando no lleve los distintivos e indumentaria del club o SAD con el que tiene suscrito contrato, ni cualquier otra que pueda provocar confusión con aquéllos- añadiendo en su artículo 3.1 que "corresponderá en exclusiva a cada jugador, de forma individual, la explotación de su imagen como persona (intimidad) así como la de deportista en general, siempre y cuando no lleve la indumentaria oficial del club o SAD a que pertenezca, o bien otra que pudiera confundirse con ésta"*.

Estos derechos de imagen íntimamente unidos a la relación laboral (así como los individuales expresamente cedidos al club) no pueden ser objeto de cesión a terceros distintos del club, en tanto que ya son titularidad de este, pues, como el Tribunal Supremo ha declarado, no puede cederse *“la especial situación de vinculación entre el mismo y el Club que nace del contrato de trabajo y que se rige exclusivamente por lo dispuesto en el mismo”*⁴¹. Como consecuencia de la intransmisibilidad de tales derechos de imagen, el Tribunal Supremo ante contratos en los que se cedían los mismos, y para situaciones anteriores a 1997, año en que se introduce el nuevo régimen de imputación de rentas, recurrir al principio de calificación del artículo 28.2 de la LGT, para, en atención a su verdadera naturaleza jurídica, recalificar el contrato como cesión del crédito laboral por la contraprestación debida por el club como concepto retributivo de carácter salarial, y calificar como rendimiento del trabajo obtenido por el deportista las cantidades satisfechas a la sociedad cesionaria⁴². En nuestra opinión, este criterio sigue siendo de aplicación para situaciones

41 STS de 25 de junio de 2008, Recurso núm. 4560/2003, FD QUINTO

42 STS de 25 de junio de 2008, Recurso núm. 4560/2003; de 26 de noviembre de 2009, Recurso núm. 1278/2004; de 28 de enero de 2011, Recurso núm. 4201/2007; de 26 de noviembre de 2012, Recurso núm. 4301/2011. La SAN de 3 de febrero de 2010, Recurso núm. 35/2009, recoge las siguientes consideraciones: *“basta examinar los contratos suscritos entre los jugadores, el Club y las sociedades, para advertir que los derechos que se otorgan por la sociedad al Club, (en esencia, a que el jugador sea fotografiado, filmado, grabado en todas las actuaciones o partidos oficiales en las que intervenga con la Unión Deportiva Salamanca), coinciden sustancialmente con las obligaciones que se derivaban para el jugador del contrato laboral celebrado, estableciéndose de modo expreso que la cesión de los derechos de imagen objeto del contrato, está en todo caso vinculada con la relación laboral entre Unión Deportiva Salamanca, S.A.D y el jugador, de tal forma que resuelta esta, se extinguirá también el contrato de cesión de los derechos de imagen.*

En definitiva, ha de entenderse que las cantidades satisfechas por la cesión de los derechos de explotación de imagen, en cuanto son consecuencia de la actividad laboral principal del jugador, se incorporan al concepto de salario que recoge el art. 26.1 del Estatuto de los Trabajadores, y desde la perspectiva fiscal el rendimiento obtenido tiene la consideración de rendimiento del trabajo, sometido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” (FJ OCTAVO).

posteriores a 1996, año en que se regula el nuevo régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, pues, las situaciones a las que el mismo se refiere presuponen que el jugador ostenta la titularidad de los derechos de imagen que pretende ceder a un tercero, cosa que no ocurre respecto de los que, por estar vinculados a la relación laboral, son titularidad del club⁴³.

Como hemos apuntado anteriormente, a partir de 1996, con la finalidad de hacer frente a estas situaciones, se reguló un régimen especial, coloquialmente conocido como regla 85/15, en virtud del cual, si las cantidades abonadas por un club en la adquisición de los derechos de imagen de uno de sus futbolistas exceden del 15 por 100 de la totalidad abonada por el club en concepto de adquisición de dichos derechos más rendimientos de trabajo, las cantidades percibidas por la sociedad deberán imputarse al jugador en su declaración del IRPF⁴⁴. La citada regla vino a erigirse en un “puerto seguro” en el que se podía atracar para refugiarse de los embates de la actuación inspectora. Bastaba con respetar la regla 85/15.

De acuerdo con este régimen, los contribuyentes del IRPF imputarán en su base imponible las cantidades satisfechas por la entidad con la que mantienen una relación laboral por la adquisi-

43 En este sentido se ha pronunciado SANCHEZ PINO (2016), quien afirma que *“si la cesión de los derechos de imagen se ha producido en el marco del contrato de trabajo, la posterior designación de un tercero para el cobro de dichas cantidades, no evita la calificación de la renta como rendimiento del trabajo”*, p. 339.

44 Con la finalidad de intentar eludir la aplicación del régimen de imputación de rentas se ha recurrido, en algunos casos, al diseño de esquemas cuadrangulares, de forma que quien adquiere los derechos de imagen del jugador no es el Club con el que mantiene una relación laboral, sino una tercera empresa, ajena al mismo, en los casos detectados por la administración una cadena de televisión, que, a cambio disminuye los pagos realizados al Club por las retransmisiones de los partidos. En tales supuestos, tanto la administración como los tribunales han rechazado tales esquemas en base a la recalificación de los pagos realizados por la cadena de televisión a las entidades cedentes de los derechos de imagen como simple mediación, y concluyendo la aplicación en tales casos del régimen que se trataba de eludir; vid., SAN de 10 de marzo de 2010, Recurso núm. 28/2009; de 4 de junio de 2008, Recurso núm. 71/2006; y de 5 de marzo de 2008, Recurso núm. 96/2006, todas ellas confirmadas por el Tribunal Supremo.

ción de los derechos de imagen del mismo, cuando concurren los cuatro requisitos siguientes:

- a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad (primera cesionaria), residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente por el IRPF.
- b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.
- c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física (normalmente, segunda cesionaria).
- d) Que los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente en virtud de la relación laboral sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere la letra c) anterior por los actos allí señalados.

En los últimos tiempos, la Inspección tributaria, aplicando el régimen de operaciones vinculadas establecido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, abrió un nuevo frente de actuación en relación con la interposición de sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, pues, a la aplicación, en su caso, del régimen de imputación previsto en el artículo 92 de la LIRPF se añade la exigencia de que, si se dan los supuestos de vinculación previstos en la norma, por ejemplo, si el deportista era administrador o posee más del 5 por 100 del

capital social⁴⁵, dicha cesión de los derechos de imagen debía valorarse a precios de mercado.

A pesar de que se ha sostenido que con ello se vacía de contenido el régimen de imputación de rentas del artículo 92 de la LIR-PF y que se genera incertidumbre e inseguridad; en nuestra opinión, ambos regímenes son perfectamente compatibles y pueden actuar conjuntamente. Ciertamente, se trata en ambos casos de medidas con una finalidad antielusiva, pero una y otra se aplican sobre presupuestos de hecho totalmente distintos, en momentos también distintos y que no siempre tienen por qué ser concurrentes. Así, mientras que lo relevante para encontrar el amparo del artículo 92 es la existencia de una relación laboral entre el deportista titular de los derechos de imagen y la entidad que adquiere los mismos de un tercero, sin que la relación existente entre el deportista y el tercero al que le cedió los citados derechos tenga relevancia alguna; a los efectos de aplicar el régimen de operaciones vinculadas es esta relación la que resulta determinante, no procediendo el mismo cuando se trata de auténticas cesiones a terceros que no están bajo el control del deportista o en los que no participa en más del 25 por ciento del capital social. El principal supuesto que trata de atajar la aplicación de esta regla es el de las cesiones aparentes, gratuitas o por precios simbólicos de unos derechos que tienen un indiscutible valor con la finalidad de residenciar en sede de la sociedad, normalmente controlada por el propio deportista, los rendimientos obtenidos por la explotación de los mismos, ya sea del propio club al que pertenece como de otras entidades.

Cuestión distinta es la de concretar el valor de mercado de la cesión de los derechos de imagen por parte del deportista, que la administración en los casos de aplicación concurrente con la regla de imputación de rentas viene identificando con la cantidad pa-

⁴⁵ La regulación vigente de las operaciones vinculadas en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, ha elevado dicho porcentaje al 25 por 100.

gada por el club a la cesionaria de los derechos, normalmente el 15 por 100 del total satisfecho a la entidad cesionaria y deportista. Esta equiparación, en nuestra opinión, no tiene por qué proceder en todo caso. En primer lugar, porque el contenido y alcance de la cesión de los derechos de imagen por parte del deportista no tiene por qué coincidir con el contenido y alcance de los derechos adquiridos por el club. En segundo lugar, porque el valor de los mismos puede variar en función del momento en que se realizan las distintas transmisiones. Ciertamente, si como ha ocurrido con frecuencia dichas operaciones se llevan a cabo de forma simultánea con la puesta en marcha de un esquema de planificación fiscal dirigido a eludir o reducir la carga tributaria por las cantidades percibidas del club con el que se mantiene la relación laboral, dicha equiparación podría resultar indicativa del verdadero valor de mercado, pero, fuera de dichos supuestos lo correcto es acudir a los métodos de valoración contenidos en el artículo 18 de la LIS, incluyendo el acuerdo previo de valoración recogido en el apartado 9. Lo que no parece admisible es que el artículo 92, dirigido a evitar la imputación al deportista de las cantidades pagadas por el club en la adquisición de sus derechos de imagen a un tercero, siempre que no superen el 15 por ciento indicado, limite la posible aplicación de una regla dirigida a valorar las operaciones entre el deportista y una sociedad de la que es socio, aunque dichas operaciones afecten a sus derechos de imagen.

7. A MODO DE REFLEXIÓN FINAL.

Esperando no haber rebasado los límites razonables de un discurso, concluyo ya con una reflexión final: Es totalmente legítimo que los contribuyentes traten de optimizar sus impuestos; que organicen sus negocios, actividades económicas y relaciones jurídicas de la manera que soporten una menor carga tributaria. Es lo que se conoce como economía de opción. Lo que no es justificable es que dichos actos o negocios resulten notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, con el único objetivo de obtener un ahorro fiscal; ni que las formas

jurídicas elegidas oculten una realidad distinta o inexistente, con el objetivo de engañar a la Administración tributaria. Dichas conductas nos sitúan en el terreno del fraude fiscal, cuya persecución es, en palabras del Tribunal Constitucional⁴⁶, una exigencia inherente a un sistema tributario justo, como el que la Constitución propugna en su artículo 31, así como, un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria.

Especialmente alarmante resulta que, según el barómetro del Instituto de Estudios Fiscales, organismo del Ministerio de Hacienda, un tercio de los ciudadanos justifique las conductas defraudatorias, destacando entre las causas del fraude la falta de honradez y conciencia cívica, así como la impunidad de los defraudadores e ineficacia de la lucha contra el fraude fiscal⁴⁷. Por ello, no podemos admitir que cuando el fraude se perpetra por contribuyentes que por su relevancia mediática se erigen en referentes sociales, supuestamente portadores de valores como la honestidad y ejemplaridad, se produzcan reacciones de apoyo y solidaridad con los defraudadores, olvidando que como dijera hace más de un siglo el juez del Tribunal Supremo de Estados Unidos, Oliver Wendell Holmes, “los impuestos son el precio que pagamos por una sociedad civilizada”. El impacto de tan insolidaria e injusta conducta de quienes se consideraban un ejemplo público contribuye a incrementar una moral fiscal laxa del conjunto de los ciudadanos, poniendo en riesgo los principios de nuestro ordenamiento jurídico y nuestras normas de convivencia democrática.

46 Vid., STC 75/1990, de 26 de abril, Recurso núm. 695/1985.

47 IEF (2017), pp. 41 y 46.

BIBLIOGRAFÍA

- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2001), "La tributación de los artistas (y deportistas) no residentes en el marco de los Convenios de doble imposición", *Carta Tributaria - Monografías*, 14.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016), "La fiscalidad de los no residentes en España (I): Elementos subjetivos", en CORRAL GUADANO, I., (dir), *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, 4ª ed., Madrid, IEF, pp. 429-458.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2008), "La STS 1 julio 2008 y la retribución de los derechos de imagen de deportistas profesionales", *Quincena Fiscal*, 19.
- GARCÍA CARRETERO, B. (2006), *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, IEF.
- GARCÍA CARRETERO, B. (2007), "La residencia fiscal", en *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, AEDAF, pp. 1-78. Recuperado de <http://www.aedaf.es/es/gabinete-de-estudios/509>
- HERNÁNDEZ GALANTE, J. (2013), "Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales", en SERRANO ANTÓN, F. (dir), *Fiscalidad Internacional (1)*, 5ª edic., Madrid, Ediciones CEF, pp. 933-982.
- IEF (2017), *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2016*, Documentos de Trabajo, 11/2017, Madrid, IEF.
- QUINTANA FERRER, E. (2008), "Régimen fiscal de los deportistas", en *Fiscalidad del Deporte*, Barcelona, BOSCH.
- RELEA SARABIA, A. (2007), *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, Cizur Menor, THOMSON-ARANZADI.
- RODRIGUEZ LOSADA, S. (2009), "Al hilo de los derechos de imagen de deportistas profesionales: calificación de estas rentas desde la perspectiva interna e internacional", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 27.

- RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2012), "Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 35, pp. 1-29. Recuperado de <https://www.aranzadi.es/aranzadi-instituciones>
- SÁNCHEZ PINO, A.J. (2016), "La tributación de los deportistas en el IRPF", en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, Zizur Menor, THOMSON-CIVITAS.
- TOVILLAS MORÁN, J.M. (2001), *El tratamiento tributario de los derechos de imagen*, Madrid, MARCIAL PONS.



Universidad
de Huelva

SE ACABÓ DE EDITAR ESTA
LECCIÓN INAUGURAL DEL
CURSO ACADÉMICO 2018-2019
CON EL TÍTULO "DEL CASO LOLA
FLORES AL CASO LEO MESSI" EL
DÍA 20 DE SEPTIEMBRE,
EFEMÉRIDE DE LA ADOPCIÓN
DEL SUFRAGIO UNIVERSAL PARA
EL PARLAMENTO EUROPEO

