

# Las rentas de los deportistas en la fiscalidad internacional.

BIB 2019\827

**Salvador, Ramírez Gómez.** Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva.

Publicación:

Revista española de Derecho Financiero num.181/2019  
Editorial Civitas, SA

## Resumen

«El objeto del presente artículo es el análisis de la tributación de los deportistas en la esfera internacional. Para ello, se realiza, en primer lugar, un estudio detallado y crítico de la normativa convencional española y del Modelo de Convenio de la OCDE, y, a continuación, el examen de la normativa interna. Todo ello acompañado de un análisis de la evolución de la doctrina jurisprudencial y administrativa existente. Con este fin son objeto de especial atención las modificaciones introducidas en los Comentarios al MCOCDE en la versión de 2014, que han venido a tratar de orientar con mayor precisión sobre el alcance del artículo 17 del citado Modelo, así como, los distintos regímenes especiales que en nuestro ordenamiento interno inciden en la tributación de las distintas rentas obtenidas por los deportistas.»

Abstract: «The subject of this article is the analysis of the taxation of «sportsperson» in the international sphere. For it, there is realized, first, a detailed and critical study of the Spanish conventional regulations and the OECD Model Convention, and then the examination of the internal regulations. All this accompanied by an analysis of the evolution of the jurisprudential and administrative doctrine. To this end, special attention is given to the modifications introduced in the Comments to the MCOCDE in the 2014 version, which have sought to provide more precise guidance on the scope of Article 17 of the aforementioned Model, as well as the different special regimes in our internal order they affect the taxation of the different incomes obtained by the «sportsperson».»

## Palabras clave

Tributación internacional, Tributación de los deportistas, Convenios de doble imposición.

International taxation, Taxation of «sportsperson», Double taxation convention.

## I. Introducción

Las actividades desarrolladas por los deportistas, a diferencia de otros profesionales, se caracterizan por una frecuente movilidad geográfica así como por la variada naturaleza de las rentas que las mismas pueden generar: rendimientos derivados de sus actuaciones o actividades como deportista (del trabajo o de actividad económica), rendimientos derivados de la explotación de su imagen, por la promoción o publicidad de eventos deportivos, etc., rendimientos éstos que, en muchos casos, por su propia naturaleza, son fáciles de deslocalizar; de aquí que las rentas obtenidos por estos contribuyentes planteen, a menudo, cuestiones relacionadas con la tributación internacional de los mismos, hasta el punto de que, junto con los rendimientos obtenidos por los artistas, son objeto de un tratamiento singularizado en los convenios de doble imposición internacional, así como en la normativa interna, con el objetivo de que tales rendimientos puedan ser sometidos a tributación en el país donde se desarrolle la actividad del artista o deportista.

Un trabajo dedicado al análisis de la fiscalidad de los deportistas en el ámbito internacional debe comenzar abordando las cuestiones relacionadas con la residencia fiscal, pues, esta constituye el primer elemento que determina la aplicación de un determinado CDI así como el correspondiente régimen tributario interno, de aquí que se dedique a la misma el primer epígrafe del presente estudio.

En segundo lugar, se lleva a cabo un análisis del artículo 17 del MCOCDE y de los Comentarios al mismo, cuyo papel como criterios de interpretación de los distintos CDI suscritos por España ha sido destacado por el propio Tribunal Supremo cuando afirma que « *sin poseer fuerza normativa, si 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*<sup>1</sup> » ; llegando, incluso, a justificar el recurso a los citados Comentarios como criterio para interpretar e integrar la propia normativa interna.

<sup>1</sup> [STS de 15 de octubre de 2009](#) , Rec. núm. 10106/2003, FD CUARTO. Doctrina reiterada en la [STS de 14 de enero de 2013](#) , Rec. núm. 2434/2010.

El citado artículo 17, incluido en el Modelo desde su versión de 1963, y sus respectivos Comentarios han sido objeto de sucesivas modificaciones, la última de ellas la contenida en la versión de 15 de julio de 2014, sobre la base del informe adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, de 26 de junio de 2014 [ *R(26). Issues Related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention* ], en el que se llegó a discutir una propuesta sobre la posible supresión del citado artículo,

sometiendo a los artistas y deportistas al régimen común previsto para profesionales y trabajadores (arts. 7 y 15 del MCOCDE), propuesta que fue rechazada por la gran mayoría de los Estados que lo integran. Desde un principio el artículo tiene una clara finalidad dirigida a evitar la evasión fiscal en unos contribuyentes (artistas y deportistas) que, con excesiva frecuencia, establecían su residencia en paraísos fiscales o territorios de baja tributación, por lo que la regla general aplicable a la mayor parte de los rendimientos por ellos obtenidos en el marco de concretas manifestaciones deportivas, la tributación exclusiva en el Estado de la residencia (arts. 7, 12 o 15 MCOCDE), les permitía eludir gran parte o la totalidad de la tributación. Como reacción a dicha situación se incluyó el citado artículo permitiendo al Estado de la fuente, en el que se desarrolle la actividad, someter a imposición los rendimientos que se hayan generado en su territorio.

Finalmente, se aborda el análisis de la normativa interna, tanto en lo que se refiere a la tributación de las rentas obtenidas en el extranjero por deportistas residentes, regulada en la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), como a la tributación de las rentas obtenidas en España por deportistas no residentes, regulada en el [Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo](#), por el que se aprueba el texto refundido de la [http://go.vlex.com/vid/206012?fbt=webapp\\_preview](http://go.vlex.com/vid/206012?fbt=webapp_preview)

## **II. La residencia fiscal de los deportistas en el ámbito convencional y en la normativa interna**

La residencia fiscal se erige en el punto de conexión que determina la sujeción a la soberanía fiscal de un país y, generalmente, a una sujeción ilimitada cualquiera que fuese el lugar de obtención de la renta<sup>#</sup> a su potestad de imposición. Es lo que se conoce como sujeción por la renta mundial.

Asimismo, en el ámbito de la normativa convencional, la residencia fiscal delimita el ámbito subjetivo de aplicación de un determinado CDI<sup>2</sup>, de modo que, con carácter general, se prescinde de otros criterios, como el de la nacionalidad, como elemento determinante para invocar la aplicación de Convenio<sup>3</sup>. Pero, el contenido de los CDI no entra a fijar los criterios que determinan la residencia fiscal, que se remiten a la legislación interna de cada Estado, que deberá fijarlos «en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga» (art. 4 MCOCDE). La posible utilización, pues, de distintos criterios puede dar lugar a supuestos de doble residencia, incompatibles con la aplicación práctica del CDI, que se diseñan sobre la hipótesis de un Estado de la residencia y otro de la fuente entre los que se reparte la potestad de imposición sobre las distintas rentas y se fijan las medidas para corregir la doble imposición en los casos en que esta se produzca. De aquí, que los CDI sí recojan los criterios aplicables para resolver los supuestos de doble residencia<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> De acuerdo con el artículo 1 del MCOCDE, los convenios para evitar la doble imposición se aplican a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

3 No obstante, en algunos de los CDI suscritos por España, como los de Estados Unidos (art. 1.3), Filipinas (art. 8 Protocolo) y Bulgaria (art. 1.2), incluyen disposiciones que permiten someter a imposición por su renta mundial a quienes gocen de la nacionalidad de dichos países; o, en el caso de los Emiratos Árabes Unidos, en que la residencia fiscal exige que sean nacionales de dicho país (art. 4.1)

4 De acuerdo con el apartado 2 del artículo 4 del MCOCDE, los criterios aplicables para resolver los supuestos de doble residencia son:a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga unavivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro desus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se consideraráresidente solamente del Estado del que sea nacional;d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, lasautoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Los criterios que determinan la residencia fiscal en España se encuentran regulados en el [artículo 9](#) de la Ley 35/2006, del IRPF, que, como es sabido, contempla a tal fin 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 económicos, de forma directa o indirecta<sup>5</sup>. La aplicación de dichos criterios a contribuyentes que, como los deportistas profesionales, se caracterizan por frecuentes desplazamientos para el desarrollo de su actividad en distintos países, es fuente de constantes conflictos con la Administración tributaria, especialmente por lo que respecta a la dificultad que plantea la prueba de la efectiva permanencia en un territorio determinado, que la ley trata de paliar 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 conflictiva.

5 Al margen de los citados vínculos físicos y económicos, el [artículo 9](#), 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.

Tanto la Administración como la jurisprudencia han venido manteniendo la exigencia de la acreditación de la residencia fiscal en otro país en todo caso<sup>6</sup>, 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<sup>7</sup>.

6 Véase, 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 parecidos términos, [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, salvo que éste 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](#) , Rec. núm. 2283/2008 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 SAN, en su [sentencia de 16 de julio de 2014](#) , Rec. 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*»

<sup>7</sup> Vid., en este sentido, CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2013), p. 127-130; CALDERÓN CORREDOR, Z. (2015), p. 5; SERRANO ANTÓN, F. (2002), p. 20.

El principal problema surge en la delimitación del «concepto jurídico abierto» de «ausencias esporádicas» y la inseguridad jurídica que el mismo genera, lo que ha sido puesto 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 jurisprudencia<sup>8</sup> , 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, irreductible a la unidad mediante reglas de validez universal* » ( [STS de 28 de noviembre de 2017](#) , Rec. núm. 815/2017, 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).

<sup>8</sup> Sentencias dictadas el 28 de noviembre de 2017, en los recursos de casación núm. [807/2017](#) , [809/2017](#) , [812/2017](#) , [813/2017](#) y [815/2017](#) ; 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)<sup>9</sup>. 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 consideración<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> 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.

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

Asimismo, en relación con la exigencia de la acreditación de la residencia fiscal en otro país para neutralizar la operatividad de las ausencias esporádicas como complemento de la permanencia en España, aunque el Tribunal no se pronuncia sobre la cuestión planteada por considerar irrelevante la respuesta en el caso debatido, sí parece deducirse de sus consideraciones que la calificación como esporádica de una determinada ausencia no está condicionada por la acreditación o no de la residencia en otro país, sino que es algo previo, que debe realizarse en base a los criterios anteriormente expuestos, y solo una vez calificada como esporádica puede exigirse la acreditación de la residencia en otro país si se pretende excluirla del cómputo del período de permanencia legal<sup>11</sup>. A nuestro juicio, esta interpretación supone un claro rechazo del criterio tradicionalmente mantenido por la Administración que establece una especie de presunción de residencia en territorio español, cuando la permanencia es inferior a 183 días, al considerar esporádica toda ausencia mientras no se acredite la residencia fiscal en otro país<sup>12</sup>. La Ley, lo único que dispone es la posibilidad de que las ausencias esporádicas no computen a efectos de calcular el período de permanencia si el contribuyente acredita su residencia fiscal en otro país, acreditación que tendrá lugar, normalmente, como prueba idónea<sup>13</sup>, mediante la aportación del certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades del país en cuestión, pero, que, en defecto del mismo, aunque en un principio la Administración negaba dicha posibilidad, podrá ser acreditada empleando todos los medios de prueba admitidos en derecho<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> En parecidos términos se ha manifestado SIMÓN ACOSTA (2016), cuando escribe: « *la no sujeción en España no depende de la residencia fiscal en otro país, sino de que la ausencia sea esporádica: antes de hablar de la residencia fiscal en el extranjero hay que acreditar que la ausencia es esporádica y la carga de la prueba de este carácter corresponde a la Administración. Es decir, antes de empezar a hablar del certificado, la Administración debe acreditar o bien que el contribuyente ha permanecido 183 días en España (criterio objetivo, pues no se descuentan los periodos de permanencia esporádica) o bien que sus ausencias han sido esporádicas. Solo en este segundo caso se admite al contribuyente la prueba de su residencia fiscal en otro país* », p. 1.

<sup>12</sup> Vid., en este sentido, GARCÍA CARRETERO, B. (2018), p. 4; RUIBAL PEREIRA, L. (2018), p. 163; VELÁZQUEZ CUETO, F. (2012), p. 195.

<sup>13</sup> Vid., en este sentido, las Consultas DGT V0406-17, de 15 de febrero; V2136-17, de 18 de agosto.

<sup>14</sup> Vid., en este sentido, la Consulta DGT V3473-15, de 12 de noviembre, en la que, expresamente, se

declara que « A los efectos de acreditar la residencia fiscal en Reino Unido en el presente caso, y en vista de que no ha resultado posible obtener dicho certificado para el ejercicio 2014, como prueba idónea para ello, el consultante, en caso de ser requerido para ello por la Administración tributaria española, podrá emplear todos los medios de prueba admitidos en Derecho para acreditar su residencia en el Reino Unido. En este sentido, el [artículo 106.1](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) habilita a la Administración tributaria española para valorar otros medios de prueba conforme a lo dispuesto en el [Código Civil](#) y en la [Ley de Enjuiciamiento Civil](#), por lo que los medios de prueba invocados por el consultante podrán presentarse a la Administración tributaria para su valoración en caso de que ésta considere que el consultante debe presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas »; y, en parecidos términos, las [Consultas DGT V3355-14, de 22 de diciembre](#); [V0665-13, de 4 de marzo](#); y las [sentencias de la AN de 30 de marzo de 2017](#), Rec. núm. 224/2015; de 28 de febrero de 2015, Rec. núm. 32/2014, de [4 de marzo de 2010](#), Rec. núm. 143/2008, y [28 de noviembre de 2002](#), Rec. núm. 273/2000. Cuestión distinta es que, en caso de ser contribuyente por el IRNR, o cuando se invoque la aplicación de un CDI, se exija la presentación de un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, en los términos previstos en la [Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre](#).

Las exigencias establecidas para evitar el cómputo de las ausencias esporádicas en el período de permanencia pueden verse incrementadas en los casos en los que las mismas tengan lugar en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, casos en los que la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en este 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.

Pues bien, si tratamos de aplicar la doctrina del Tribunal Supremo a los supuestos de 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 España<sup>15</sup>. 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 #aunque se trate, añadimos nosotros, de estancias en distintos países# pues, en tal caso, se estaría « *neutralizando la regla general del citado [artículo 9.1.a\)](#) » , produciéndose una « especie de congelación normativa, por tiempo potencialmente indefinido, del concepto de residencia habitual, prescindiendo por completo del requisito de la permanencia en España, como exige el precepto <sup>16</sup> » . 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 esporádicas 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.

<sup>15</sup> Cfr., CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016), p. 434.

<sup>16</sup> Cfr., en sentido contrario, SÁNCHEZ PINO. A.J., (2016), pp. 279-280.

La aplicación del criterio de la vinculación económica, por encontrarse en nuestro país el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos, permitirá, en no pocos casos, atribuir la condición de residente fiscal a deportistas que no cumplan con el criterio de la permanencia. Al igual que éste último nos encontramos con un criterio no siempre de fácil concreción, y sobre el que la ley no da indicación alguna en cuanto a cómo debe ser acreditado por parte de la Administración. El término empleado parece ser más restrictivo que el empleado por el artículo 4.2 del MCOUDE cuando se refiere al «centro de intereses vitales» que incluye los vínculos familiares y personales del sujeto, debiendo valorarse, exclusivamente los aspectos económicos, y no los personales, del contribuyente, tales como el volumen de la renta obtenida en España, las inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo, el núcleo principal de sus actividades empresariales o profesionales, etc. y utilizando como elemento de comparación un concreto Estado y no el extranjero en su conjunto, de forma que lo que debe probarse por el contribuyente para evitar su consideración como residente es que el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos se encuentra en el extranjero en un país determinado<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Vid., [Consulta DGT 1539-04, de 4 de agosto](#) ; [SAN de 16 de julio de 2014](#) , Rec. núm. 331/2013.

Determinada la residencia fiscal del deportista en España, la primera consecuencia que de ello se deriva es la tributación por su renta mundial. Todas las rentas obtenidas por el desarrollo de su actividad, sea cual fuese el lugar de su obtención, deberán ser declaradas como contribuyente por el IRPF. En caso de que el 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 IRNR, que, como veremos a continuación, las circunscribe a las que deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español. Dicho esquema es el mismo que, con carácter general, reproducen la mayoría de los CDI suscritos por España. No obstante, hay que tener en cuenta la existencia de regímenes especiales que de resultar aplicables alterarían las consecuencias anudadas a la residencia fiscal: la tributación de la renta mundial. Nos estamos refiriendo al régimen opcional previsto en el [artículo 46](#) del RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, para los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, que podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el IRPF; y en el denominado régimen de impatriados, previsto en el [artículo 93](#) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, que permitirá a determinados residentes optar por tributar por el IRNR; si bien es cierto que desde 1 de enero de 2015, su posible aplicación a los deportistas se ha visto seriamente afectada al quedar excluidos del mismo los que desarrollen su actividad al amparo de un contrato de trabajo en una relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el [Real Decreto 1006/1985](#).

[de 26 de junio](#) .

### III. La tributación de las rentas de los deportistas en el ámbito de los CDI

#### 1. El gravamen en el Estado de la fuente de las rentas obtenidas por artistas y deportistas (art. 17.1 MCOCDE)

Como advertíamos al principio, 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 CDI. El MCOCDE dedica su artículo 17 al tratamiento de las mismas, disponiendo, en su apartado 1, que « *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* ». Se introduce, así, una excepción a la regla del apartado 2 del artículo 15 posibilitando el gravamen en el Estado donde se desarrolle la actuación de los rendimientos del trabajo del deportista aunque se trate de una estancia de corta duración<sup>18</sup>. La desaparición de la referencia al artículo 7, contenida en la versión de 2010 del MCOCDE, 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, por lo que, cuando se trate de rentas profesionales, estas podrán ser gravadas, también, en el Estado de la fuente aun cuando el deportista no disponga de establecimiento permanente en el mismo. Todo ello sin perjuicio de la potestad de imposición que conserva el Estado de la residencia para gravar las mismas rentas, pues, en definitiva, es el criterio de la tributación compartida el que se acoge.

<sup>18</sup> La regla del artículo 17 prevalece, asimismo, sobre el criterio previsto en los CDI con Francia y Portugal para los rendimientos del trabajo obtenidos por los trabajadores fronterizos, que solo pueden ser gravados en el país de la residencia ( [Consulta DGT V0950-09, de 4 de mayo](#) ).

El reparto de la potestad de imposición entre el Estado de la residencia y el de la fuente puede dar lugar a que se produzcan situaciones de doble imposición lo que deberá corregirse, en su caso, por parte del Estado de la residencia, de acuerdo con los mecanismos previstos en el CDI aplicable (métodos de exención o de imputación). En los casos en los que el CDI contemple 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 Chequia, Eslovaquia, Marruecos, Polonia, Japón o Países Bajos, que contemplan, para los residentes en España, el método de exención con progresividad en este tipo de rentas.

La práctica totalidad de los CDI suscritos por España reproducen la regla de la tributación compartida, de la 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 gravamen. Al invocar la aplicación del 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<sup>19</sup>. Por su parte, el CDI con EE.UU., excluye de la aplicación de la citada regla los ingresos obtenidos cuando no excedan de 10.000 dólares durante el período fiscal considerado<sup>20</sup>, en caso de que superen dicho umbral se podrá someter a gravamen la totalidad de los ingresos obtenidos<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> 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, pudieran ser imponibles en Polonia, provocó que las primas percibidas, en la proporción imputable a los partidos jugados en dicho país, no tributasen finalmente en ninguno de los dos países.

<sup>20</sup> 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* ».

<sup>21</sup> Vid., [Consulta DGT V1073-09, de 12 de mayo](#), en la que se declara que dichas rentas estarán sometidas a retención conforme al [artículo 31](#) del [TRLIRNR](#) a medida que se vayan obteniendo por el artista y una vez finalizado período impositivo si las rentas generadas en España no exceden de los 10.000 \$USA, el contribuyente podrá solicitar la devolución de las cantidades ingresadas.

### 1.1. El ámbito subjetivo de aplicación

En cuanto al ámbito subjetivo de aplicación del artículo 17, ni el MCOCDE ni los CDI contienen una definición de deportista (*sportsperson*, en la versión inglesa). De acuerdo con el artículo 3.2 del MCOCDE « *cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado* ». Sin embargo, tampoco por esta vía se resuelve la cuestión, pues, ni el IRPF ni el IRNR contienen tal definición<sup>22</sup>. Será, pues, necesario elaborar un concepto de deportista extraído de las consideraciones contenidas en los Comentarios al artículo 17, en los que se encuentran algunos criterios interpretativos útiles a tal fin. Así, el apartado 5, comienza por puntualizar que dicho

término « *no se limita a los participantes en manifestaciones deportivas tradicionales (como, por ejemplo, corredores, saltadores o nadadores). Se refiere también, por ejemplo, a jugadores de golf, jinetes, futbolistas, jugadores de críquet y de tenis, y pilotos de autos de carrera* », incluyendo, asimismo, « *otras actividades que pueden ser consideradas como espectáculo, por ejemplo, el billar inglés –snooker# y los torneos de ajedrez y bridge*<sup>23</sup> » .

<sup>22</sup> En ocasiones se ha acudido al [Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio](#) , por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, lo que, a todas luces, nos parece inapropiado dado el restringido ámbito de aplicación del mismo.

<sup>23</sup> La [Consulta DGT 1933-04, de 22 de octubre](#) , incluye a los jugadores de ajedrez en el concepto de deportista.

En la modificación de los Comentarios de 2014 el Comité consideró que el principio general del artículo 17 es que la potestad de imposición se basa, exclusivamente, en la naturaleza de la actividad<sup>24</sup> , una actividad que incluye, como hemos visto, las que requieren una preparación y esfuerzo mental y que se practican de acuerdo con ciertas normas<sup>25</sup> . No obstante, esta interpretación extensiva del concepto de deportista puede encontrar no pocos obstáculos en numerosos países. Así, el ejemplo del bridge, citado en los Comentarios al artículo 17, no aparece en el listado de federaciones deportivas afiliadas al Consejo Superior de Deportes, y el TJUE, en su sentencia de 26 de octubre de 2017 (C-90/16) no lo considera un deporte a efectos del IVA.

<sup>24</sup> Vid., *Issues Related to Article 17 of the Model Tax Convention* . Adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 26 June 2014, apartado 16.

<sup>25</sup> Es conocida la definición propuesta por VOGEL (1997), reiteradamente invocada por la doctrina: « *Una persona que participa en alguna actividad física o mental que se ejerce como un fin en sí mismo, generalmente de acuerdo con ciertas reglas y con ciertas formas de organización diseñadas específicamente para ello. No se requiere ningún grado particular de profesionalismo* » , p. 976.

Asimismo, el Comité consideró apropiado no distinguir entre profesionales y aficionados, por lo que la referencia a deportista « *incluye a cualquier persona que actúe como tal, incluso para un solo evento* ». En consecuencia, en dicho concepto tendrán cabida actividades deportivas puntuales, o no desarrolladas con carácter profesional, por ejemplo, los deportistas aficionados o amateurs. Por otro lado, excluye las actividades de los deportistas cuando no actúan como tales, poniendo los ejemplos de los comentaristas deportivos: « *El simple hecho de informar o comentar sobre un evento de entretenimiento o deporte en el que el propio periodista no participa no es una actividad de un artista o deportista que actúa como tal. Así, por ejemplo, la renta que un deportista retirado o lesionado gane por hacer de comentarista durante la transmisión de un evento deportivo en el que esa persona no participa no estaría cubierta por el Artículo 17* » .

Si quedan excluidos del concepto de deportista otros intervinientes en la actividad desarrollada como es el personal administrativo o de apoyo, y otros colaboradores como árbitros, entrenadores, etc.<sup>26</sup>

<sup>26</sup> Cfr. ORTIZ CALLE, E. (2015), p. 8. La [Resolución DGT V1405-2009, de 15 de junio](#) , excluye del ámbito de aplicación del artículo 17 al ayudante del seleccionador nacional absoluto porque no practica deporte.

## 1.2. El ámbito objetivo de aplicación

Dada la distinta naturaleza de las rentas que pueden generarse como consecuencia del desarrollo de la actividad de un deportista (rendimientos del trabajo, rendimientos profesionales, rendimientos del capital) la delimitación del ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 MCOUDE es una cuestión que plantea numerosas incertidumbres. A este respecto, hay que comenzar advirtiendo que el citado artículo no pretende crear una nueva categoría de renta, la renta del deportista, sino que trata, exclusivamente, de atribuir una potestad compartida de gravamen sobre las rentas obtenidas por el deportista siempre que exista una «conexión estrecha» entre la renta obtenida y su actuación personal.

Las rentas a las que resulta aplicable el artículo 17 serán, pues, aquellas que se obtengan directa o indirectamente, en su calidad de deportista, derivadas de una actuación personal específica en un determinado Estado. Claramente están incluidas entre ellas, los honorarios percibidos por sus actuaciones, si bien, 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#.

No obstante, además de los honorarios percibidos por sus actuaciones los deportistas suelen obtener 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 tendrán la consideración de rentas de deportistas. Así lo 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 competición<sup>27</sup> .

<sup>27</sup> Aunque la práctica totalidad de los CDI suscritos por España reproducen el párrafo 1 del artículo 17 del MCOODE, 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

Especial mención requieren las rentas obtenidas por los deportistas como consecuencia de la explotación o cesión de sus derechos de imagen, 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 mismas en el ámbito de aplicación del artículo 17 del MCOODE si están asociadas a una actuación concreta<sup>28</sup>. 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 MCOODE, 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 éste que se vio confirmado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de junio de 2008 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, éste percibe, no por sus dotes musicales o artísticas, sino por permitir, en este caso, que se utilice su “imagen” con ocasión de su intervención directa y presencia material en los conciertos y posterior comercialización de los mismos* »<sup>29</sup>. La actualización de los Comentarios de 2014, ha añadido un nuevo apartado 9,5 en el que menciona expresamente los «derechos de imagen», recogiendo el principio de que cuando las retribuciones por su uso constituyan en substancia una remuneración de las actividades del artista o deportista resultarán aplicables las previsiones del artículo 17, mientras que si su utilización no se encuentra directamente vinculada con la actividad del artista o deportista en un Estado concreto, no se encontrarán afectadas por el citado artículo. En este último caso las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen del deportista encontrarán encaje en el artículo 12, referido a los cánones<sup>30</sup>.

<sup>28</sup> 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 MCOODE se han pronunciado, RELEA SARABIA, A. (2007), p. 307; TOVILLAS MORÁN, J.M. (2001), pág. 122.

<sup>29</sup> [STS de 11 de junio de 2008](#) , Rec. núm. 7710/2002, FD SEXTO.; doctrina reiterada en la de 13 de abril de 2011, Rec. núm. 456/2006.

<sup>30</sup> Parte de la doctrina se ha mostrado contraria a esta interpretación basándose en la falta de mención expresa en el texto del artículo 12 a los derechos de imagen, por lo que su inclusión en el mismo

constituiría una integración analógica del precepto no permitida; así, DELGADO PACHECO, A. (2013), p. 733; RELEA SARABIA, A. (2007), p. 302. Aunque no es una postura unánime, en nuestra opinión, difícilmente podrán encajarse en la categoría de beneficios empresariales, pues, en virtud del apartado 4 del artículo 7 del MCOCDE, cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo, por lo que no procederá su calificación como beneficio empresarial. Este es el criterio reiteradamente mantenido por la AN en numerosas sentencias: [SAN de 8 de febrero de 2007](#), Rec. núm. 183/2004; de 18 de febrero de 2007, Rec. núm. 782/2004; de [24 de mayo de 2007](#), Rec. núm. 161/2004; de [7 de mayo de 2007](#), Rec. núm. 285/2004; de [9 de mayo de 2007](#), Rec. núm. 174/2006; de [31 de enero de 2008](#), Rec. núm. 1006/2004; de [14 de abril de 2008](#), Rec. núm. 115/2006; de [2 de octubre de 2008](#), Rec. núm. 116/2006; de [10 de diciembre de 2009](#), Rec. núm. 422/2006; de [10 de junio de 2010](#), Rec. núm. 413/2008; de [26 de septiembre de 2013](#), Rec. núm. 281/2010, entre otras.

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. Será el criterio de la conexión estrecha entre la renta y la actividad desarrollada el que nos servirá como criterio de atribución. Así, 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 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 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 aún 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 cubren 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<sup>31</sup>) como criterio apropiado en tales casos asignar el salario o remuneración sobre la base de los días de trabajo empleados en cada Estado<sup>32</sup>. 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 respectivas<sup>33</sup>.

<sup>31</sup> Cfr., ÁLVAREZ MARTINEZ, R. (2007), pp. 8-10, donde expone los criterios seguidos por países como Francia, Japón, Alemania o Canadá, que, entre otros, someten a tributación las citadas rentas.

<sup>32</sup> 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.

33 Cfr., ORTIZ CALLE, E. (2015), p. 4. 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.

## 2. La interposición de sociedades (art. 17.2 MCOCDE)

El apartado 2 del artículo 17 del MCOCDE contiene una cláusula antielusión que permite someter a gravamen las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas como consecuencia de su actuación en un determinado Estado, aun cuando estas sean satisfechas a otra persona, normalmente una sociedad, haciendo frente, así, a los intentos de sustraerse a la tributación en el Estado de la fuente mediante la interposición de una sociedad que perciba las rentas correspondientes a la actuación del artista o deportista que, por regla general, solo tributará en el Estado de residencia.

Introducida en 1977, dicha cláusula estaba inicialmente dirigida a combatir estructuras abusivas destinadas a la elusión fiscal en el Estado de la actuación por medio de la interposición de sociedades controladas por artistas o deportistas. Tras la modificación del MCOCDE de 1992 también se aplica en relación con estructuras o construcciones que no persiguen fines de evasión fiscal, bastando con que se trate de entidades que reciban pagos relacionados con las actuaciones de artistas y deportistas, con independencia de que estén controladas, directa o indirectamente por estos<sup>34</sup>. No obstante, algunos CDI suscritos por España sí mantienen ciertos requisitos de control para que resulte aplicable esta regla. Así, el CDI con Estado Unidos excluye su aplicación cuando resulte probado que ni el artista o deportista ni personas vinculadas al mismo participaron directa o indirectamente en los

beneficios de esa otra persona en cualquier forma, incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones de sociedades de personas («partnerships») u otras distribuciones; el CDI con Japón exige que el profesional del espectáculo o el deportista que actúa controle directa o indirectamente tal empresa.

<sup>34</sup> En el año 1987, la OCDE publica el informe «La tributación de las rentas derivadas de actividades artísticas y deportivas» que, con el objetivo de combatir las prácticas elusivas, propone una interpretación del alcance del artículo 17. 2 para hacerlo extensivo a todas las entidades que reciban pagos relacionados con las actuaciones de artistas y deportistas, con independencia de que estén controladas, directa o indirectamente, por artistas y deportistas. Estas consideraciones se incorporaron en 1992 a los comentarios al MCOEDE, apartado 11.

Por otro lado, el nuevo apartado 11.4 de los Comentarios advierte que el apartado 2 se aplica a los ingresos que deriven de las actividades personales de un artista o deportista, por lo que, si bien cubre los ingresos que percibe una empresa por realizar tales actividades (como un equipo deportivo u orquesta), claramente, *no cubre los ingresos de todas las empresas que estén involucradas en la producción de un espectáculo o evento deportivo, por ejemplo, el ingreso obtenido por el promotor independiente de un concierto derivado de la venta de entradas o la asignación de espacios publicitarios*. La falta de conexión directa entre la renta obtenida y la actuación personal del deportista justifica el nuevo apartado 11.2 de los Comentarios que considera excluidos del apartado 2 del artículo 17, los premios que reciban los propietarios de caballos o escuderías de coches de carreras, salvo que esos rendimientos se obtengan por cuenta del jinete o del piloto, en cuyo caso resultará aplicable el apartado 1 (apartado 11.2). En opinión del Comité tales propietarios no reciben esos pagos en consideración a las actividades personales del jinete o el piloto, sino como consecuencia de las actividades relacionadas con la propiedad y capacitación del caballo o por el diseño, construcción, propiedad y mantenimiento del coche.

Aunque existen pronunciamientos contradictorios, la Administración española, aludiendo a la redacción del artículo 17.2 y sus Comentarios, ha considerado no gravables en España rentas que no se derivan directamente de la actuación del artista o deportista, tales como los servicios de producción de un evento, de carácter marcadamente técnico, como pueden ser el montaje del escenario, el transporte, servicios administrativos, etc. ( [Consulta DGT 1678-14, de 1 de julio](#) ); ello sin perjuicio de que « *si se observa que no existe proporcionalidad en el importe de las rentas satisfechas como remuneración a esta producción (libres de tributación en fuente) en relación con la totalidad de las rentas generadas por la actuación, se podría considerar que, al menos, parte de esas rentas corresponden a la actuación del artista, y así deberían gravarse* » ( [Consulta DGT, V5328-16, de 16 de diciembre](#) ). Esta fue la postura mantenida por la [AN en su sentencia de 28 de enero de 2010](#) (Rec. núm. 152/2007), a nuestro juicio, indebidamente casada por la [sentencia del TS de 7 de diciembre de 2012](#), (Rec. núm. 1139/2010)<sup>35</sup>.

<sup>35</sup> En dicha sentencia, el TS, corrigiendo la decisión de la AN, considera rentas derivadas de las actuaciones en España de un grupo musical, en el sentido del artículo 17.2 del MCOEDE, los servicios

de producción de los conciertos en España, incluyendo sonido, luz, escenario, láser y video, y los servicios de organización y consultoría para los conciertos referidos. Más recientemente, la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2017, invocando precisamente la sentencia del Tribunal Supremo citada, reitera la misma doctrina. Una reflexión crítica sobre dicha sentencia puede verse en RAVENTOS CALVO, S. (2013).

La situación sería distinta en ausencia de CDI aplicable, pues, el [artículo 13.1 b\)](#) del RD Legislativo 5/2004, tiene un ámbito de aplicación más extenso que el del artículo 17.2 MCOCDE, al someter a imposición en España las rentas de actividades 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 artista o deportista. Su aplicación se extiende, pues, no sólo a las rentas obtenidas por actividades ejercidas personalmente por un artista o deportista en calidad de tal, sino a todas las rentas derivadas directa o indirectamente de la actuación personal del artista o de cualquier otra actividad relacionada con la misma.

Ante la posible aplicación conjunta de los apartados 1 y 2 del artículo 17 del MCOCDE, cuando la retribución por las actividades personales se abone a una sociedad que a su vez retribuye al artista o deportista mediante retribuciones específicas o, por ejemplo, mediante un salario anual, el nuevo apartado 11.5 de los Comentarios advierte de la necesidad de evitar un doble gravamen, para lo que propone varias soluciones: que se grave sólo a la sociedad<sup>36</sup> o al artista o deportista sobre la totalidad de los ingresos atribuibles a dicha actividad; o gravar a cada uno de ellos por la parte correspondiente, permitiendo que la sociedad deduzca la parte correspondiente a la remuneración pagada al artista o deportista.

<sup>36</sup> Esta parece ser la solución adoptada en la [Consulta DGT 0964-16, de 10 de marzo](#), en la que los artistas son trabajadores dependientes de distintas entidades (asociaciones sin ánimo de lucro y sociedades) residentes en distintos países y que son contratados para la realización de funciones en España durante un fin de semana, determinando la tributación en España de la totalidad de las rentas percibidas por las citadas entidades, sin que se someta a tributación al artista por la parte que la sociedad le retribuya.

Pero la cuestión más conflictiva se ha planteado en relación con aquellos convenios suscritos por España en los que no se recoge la citada cláusula: Austria, Países Bajos, Suiza y el recién derogado convenio con Finlandia<sup>37</sup>. Precisamente los casos que han llegado a los tribunales hacen referencia a alguno de estos países, especialmente Países Bajos, lo que trae a un primer plano el problema de la interpretación estática o dinámica de los CDI, dado que, tanto la cláusula del artículo 17.2, como los Comentarios al mismo se incorporaron al MCOCDE con posterioridad a los CDI anteriormente citados en los que no se incluye la misma.

<sup>37</sup> El nuevo [CDI suscrito con Finlandia, el 15 de diciembre de 2015](#) (BOE de 29 de mayo de 2018), en vigor desde el 27 de julio de 2018, sí incorpora la cláusula en cuestión.

Como es sabido, en las observaciones generales al MCOCDE recogidas en el apartado 33 de la Introducción, se aboga por una interpretación dinámica «en la medida de lo posible» y siempre que las modificaciones de los artículos del

Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios no difieran sustancialmente de los artículos revisados. La Administración tributaria, inicialmente, mantuvo una posición favorable a la denominada interpretación estática, sin embargo, a partir de la resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2000 se inició un cambio en su doctrina a favor de las tesis de la interpretación dinámica, tesis que ha sido acogida por el Tribunal Supremo a partir de la [sentencia de 11 de junio de 2008](#), (Rec. núm. 7710/2002)<sup>38</sup>, si bien, como puede deducirse de una lectura atenta de la sentencia, dicha interpretación dinámica se circunscribe a la utilización como elemento hermenéutico de Comentarios al MCOCDE introducidos con posterioridad al CDI que se interpreta, pero, en ningún caso, puede llevarnos a la introducción de un nuevo precepto en un CDI que, por razones cronológicas carecía del mismo.

<sup>38</sup> Doctrina que reitera en las [sentencias de 13 de abril de 2011](#), Rec. núm. 456/2006; y de 28 de marzo de 2011, Rec. núm. 2896/2008; en esta última declarando, expresamente, la aplicación del artículo 17 a los deportistas que tienen cedidos sus derechos de imagen a sociedades cesionarias de los mismos, radicadas en otros países. Un sector importante de la doctrina, sin embargo, se ha mostrado crítica con estos planteamientos jurisprudenciales a favor de la interpretación dinámica, con carácter retroactivo, del contenido de los CDI, especialmente en aquellos casos en los que la disposición no implique tan sólo una mera matización de la regulación convencional ya existente sino, por el contrario, una modificación sustancial respecto de lo dispuesto en el MCOCDE anterior, como sería el caso del artículo 17; así, entre otros, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2011), p. 18; RIBES RIBES, A. (2016), p. 9; CALDERÓN CARRERO, Z. (2001), p. 11; HERNÁNDEZ GALANTE, J. (2013), pp. 978 y ss; RELEA SARABIA, A. (2007), pp. 305-306.

El apartado 11 de los Comentarios al artículo 17.2 del MCOCDE, incorporado en 1992, considera que el mismo será aplicable cuando el Estado donde se desarrolla la actividad personal del artista o deportista no esté autorizado jurídicamente para «levantar el velo» de la persona que percibe la renta y no pueda, por tanto, someter la misma a gravamen como renta del artista o deportista. Lo que de ello se deriva es, únicamente, que, cuando un CDI contenga la citada cláusula, la renta atribuida a la entidad podrá ser gravada por el Estado donde se desarrolla la actividad del artista o deportista, aunque dicha entidad no tenga establecimiento permanente en el mismo, pero sin que ello implique atribuir la renta al artista o deportista<sup>39</sup>. El contribuyente será la entidad que obtiene la renta que podrá gravarse incluso si la misma no es imputable a un establecimiento permanente. Así se desprende claramente del nuevo apartado 11.5 donde se menciona que el párrafo 2 del artículo 17 permite gravar a la «star-company» de un artista por un pago recibido derivado de las actividades realizadas por dicho artista, y el párrafo 1, gravar al artista, en su caso, por la parte de la remuneración pagada por la compañía al artista que razonablemente se pueda atribuir a dichas actividades. Y esa fue la consecuencia de la criticada sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012, en la que por aplicación del artículo 17.2 del CDI con Irlanda consideró ajustada a derecho la liquidación practicada a una sociedad no residente, por el Impuesto de Sociedades vigente en el momento de los hechos, por los rendimientos empresariales obtenidos relacionados con unas actuaciones artísticas en nuestro país, pero sin que dichos rendimientos fueran atribuidos a los citados artistas.

<sup>39</sup> A favor de su consideración como cláusula que permite el levantamiento del velo y la atribución de la

renta al artista o deportista, MORÓN PÉREZ, C. (2017), p. 223; RIBES RIBES, A. (2013), p. 59.

Cuando el CDI aplicable no contenga la cláusula de atribución de gravamen al Estado de la fuente de las citadas rentas empresariales, lo único que cabe es aplicar el apartado 1 #como advierte el epígrafe 8 de los Comentarios al artículo 17 del MCOODE# *siempre que la legislación interna «levante el velo» de dichas entidades y trate las rentas como si las obtuviese directamente la persona física*, en cuyo caso se podrán gravar *las rentas obtenidas por la entidad en beneficio de la persona física*. El problema reside en que la normativa interna española no contiene ningún régimen de «transparencia fiscal», o equivalente, aplicable a las rentas obtenidas por artistas y deportistas no residentes. El [artículo 13.1. b\)](#) del RD Legislativo 5/2004 no es una norma de transparencia o atribución de la renta al artista o deportista, sino un punto de conexión que determina la sujeción de la renta al IRNR, una regla de localización de la renta en España<sup>40</sup>. Precisamente este es uno de los aspectos más controvertidos de la citada Sentencia de 11 de junio de 2008, en la que el Tribunal Supremo, ante la ausencia de dicha cláusula en el artículo 18 del CDI Hispano-Holandés, sostiene que ello « *no impide al Estado español, habilitado legalmente por su normativa interna y con base en el artículo 18.1 del Tratado Hispano-holandés, gravar rendimientos obtenidos a través de una sociedad interpuesta. A fin de evitar la elusión fiscal por vía de la interposición de entidades no residentes, el modelo de Convenio de la OCDE de 1992, a través de sus Comentarios, permite aplicar la normativa interna* <sup>41</sup> ». El problema surge porque esa supuesta «normativa interna», como hemos visto anteriormente, no existe en nuestro ordenamiento, salvo que se esté pensando en las reglas antielusión de los [artículos 13](#) a [16](#) de la [LGT](#), que no fueron utilizadas por la Administración ni por el Tribunal.

<sup>40</sup> Vid., en este sentido, MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2011), p. 15; BÁEZ MORENO, A. (2010), p. 321; HERNÁNDEZ GALANTE (2013), p. 981. Aunque crítico con la misma, sí la considera una norma de transparencia, CALDERÓN CARRERO, J.M. (2001), p. 15.

<sup>41</sup> FD UNDÉCIMO. El mismo argumento se sostuvo en la [SAN de 28 de enero de 2010](#), Rec. núm. 152/2007.

### 3. Exención en la fuente en actuaciones financiadas con fondos públicos

La mayoría de los Convenios suscritos por España recogen una regla especial relativa a actuaciones sufragadas con fondos públicos atribuyendo exclusivamente al país de la residencia la potestad de gravamen sobre las rentas generadas por dichas actividades<sup>42</sup>.

<sup>42</sup> No contempla la citada regla los CDI suscritos con Austria, Brasil, Canadá, Chile, Chipre, Colombia, Croacia, Ecuador, Estonia, Finlandia, Holanda, Hong Kong, Islandia, Italia, Japón, Kazajstán, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Macedonia, Malta, Moldavia, Nueva Zelanda, Panamá, Polonia, Reino Unido, Suecia, Suiza, Túnez, Eslovaquia y Chequia.

Esta opción, no incluida en el articulado del MCOODE, se prevé en el apartado 14 de los Comentarios al mismo, sugiriendo a tales efectos la inclusión de una disposición del siguiente tenor: «*Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no serán*

*aplicables a las rentas derivadas de las actividades realizadas en un Estado contratante por artistas o deportistas cuando la visita a ese Estado esté financiada en su totalidad o principalmente por fondos públicos de uno o de ambos Estados contratantes o de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En tal caso, las rentas se someterán a imposición solamente en el Estado contratante del que sea residente el artista o el deportista»* . Los CDI en los que dicha cláusula se ha incluido la recogen en términos similares a los propuestos por los Comentarios, sin embargo, en algunos se exige que las actuaciones se realicen en virtud de un programa de intercambio cultural acordado por los dos Estados, o la condicionan a que las actividades se realicen por organismos sin fines lucrativos del otro Estado contratante o por miembros de su personal<sup>43</sup> .

<sup>43</sup> Es el supuesto de los CDI con Marruecos y Filipinas.

#### **IV. La tributación de las rentas de los deportistas en el ordenamiento interno**

Una vez analizada la normativa convencional aplicable a la tributación de las rentas obtenidas por los deportistas y su prevalencia sobre la normativa interna, es necesario a continuación analizar ésta última, pues, sólo en ella se puede justificar el gravamen de una determinada renta, eso sí, siempre dentro del marco definido por el CDI aplicable al caso que, como ya hemos señalado, en estas cuestiones, se limita a distribuir entre los Estado firmantes la potestad de imposición y fijar, en su caso, ciertos límites.

Según nos encontremos ante contribuyentes residentes o no el régimen tributario aplicable será distinto, pues, mientras que los primeros, serán contribuyentes por el IRPF, los segundos lo serán por el IRNR.

##### **1. Tributación de las rentas obtenidas en el extranjero por deportistas residentes en el territorio español**

###### **1.1. La tributación en el país de la residencia**

Como hemos visto anteriormente todos los CDI suscritos por España, salvo el firmado con Austria, permiten al Estado de la residencia del deportista someter a tributación las rentas derivadas de su actividad. En consecuencia, salvo la excepción indicada, las rentas obtenidas en el extranjero por un deportista residente en España estarán sujetas al IRPF. Ello provocará en la mayoría de los casos que, como consecuencia de su gravamen en el Estado de la fuente, surjan situaciones de doble imposición que deberán ser corregidas por el Estado de la residencia, España, de acuerdo con el método previsto en el CDI aplicable. Aunque la regla general es la aplicación del método de imputación ordinaria #deducción del impuesto pagado en el extranjero, con el límite del impuesto que a dicha renta corresponde pagar en España ( [art. 80 LIRPF](#))#, en algunos casos, como también hemos señalado supra, el CDI aplicable contempla el método de exención con progresividad, así ocurre con Chequia, Eslovaquia, Marruecos, Polonia, Japón o Países Bajos, lo que lleva a que las rentas obtenidas en estos países por un

deportista residente en España tributen exclusivamente en el país donde se ha desarrollado el evento deportivo.

En todos los demás casos, así como en aquellos en los que se vea involucrado un país con el que no existe CDI aplicable, la renta obtenida en el extranjero quedará sujeta al IRPF, si bien, en algunos supuestos podría beneficiarse de una exención, como la prevista en el [artículo 7.p\)](#) para los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuya aplicación exige: a) que el trabajo se realice efectivamente en el extranjero, b) que se realice para una empresa no residente o un establecimiento permanente situado en el extranjero, c) que se preste en un país o territorio con el que España tenga suscrito un CDI que contenga cláusula de intercambio de información, o se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF. En ningún caso resultará aplicable la exención si el trabajo se realiza en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, y d) la cuantía de la exención aplicable es la retribución específica correspondiente al trabajo efectivo en el extranjero, con el límite de 60.100€ anuales. A esta exención podrían acogerse, por ejemplo, jugadores de fútbol residentes en España que sean cedidos temporalmente a un club de otro país, que, si se cumplen los requisitos indicados, no tributarán en España por dichos rendimientos<sup>44</sup>.

<sup>44</sup> Sobre la aplicación de esta exención a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral de carácter especial, vid., [Resolución DGT V1086-10, de 24 de mayo](#); y referida expresamente a un deportista, la [Resolución DGT V3075-17](#).

## 1.2. La calificación de las rentas obtenidas por el deportista

De no aplicarse ninguna de las exenciones citadas las rentas generadas por la actividad desarrollada por los deportistas deberá integrarse en la base imponible del IRPF y su calificación dependerá de la fuente de la que proceda, pudiendo dar lugar a rendimientos del trabajo (v.gr., un futbolista residente en España que es cedido temporalmente a un club portugués, que asume el pago de su salario, deberá incluir dicho salario en la base imponible del IRPF como rendimiento del trabajo, salvo que se aplique la exención del [artículo 7.p\)](#) LIRPF<sup>45</sup>), de actividades económicas (v. gr. un tenista profesional residente en España que percibe una remuneración por participar en un torneo de tenis en Portugal, deberá incluir la misma en la base imponible del IRPF como rendimientos derivados de actividad económica), del capital mobiliario (v.gr. la remuneración percibida por un deportista residente en España por la cesión para su explotación por un tercero de sus derechos de imagen) o, cuando procedan de la cesión de sus derechos de imagen y se den los requisitos previstos en el [artículo 92](#) de la LIRPF, a rentas imputadas por dicha cesión.

<sup>45</sup> También se calificarán como rendimientos del trabajo las cantidades percibidas por el jugador como consecuencia de dicha cesión, que, de acuerdo con el Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional, será, como mínimo, del 15 por 100 del precio pactado; vid. [SAN de 29 de octubre de 2008](#), Rec. núm. 382/2007, confirmada por [STS de 19 de enero de 2012](#), Rec. núm. 148/2009; en la que dicha calificación e imputación al futbolista se aplicó a unas cantidades percibidas por una entidad interpuesta

no residente titular de los derechos del futbolista. La misma calificación de rendimientos del trabajo se aplica a las rentas que los deportistas perciben de las Federaciones Nacionales Deportivas, o de sus Federaciones Autonómicas, por su participación con las selecciones nacionales o autonómicas, o en eventos organizados por las mismas; vid., [Consultas DGT 1916-01, de 25 de octubre](#) y [0064-02, de 21 de enero](#) .

Especial mención merece la tributación de los rendimientos obtenidos en el extranjero como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen que, como hemos visto anteriormente, cuando se encuentren estrechamente relacionados con la actividad del deportista en un determinado país con el que exista CDI, se regirán por las reglas del artículo 17 MCOODE para rentas de artistas o deportistas, mientras que si no se da dicha conexión, caerán bajo el ámbito de aplicación del artículo 12 del MCOODE, referido a los cánones. En cualquier caso, el país de la residencia retiene siempre la potestad de gravamen sobre dichas rentas, cuya calificación a efectos del IRPF será la de rendimientos de actividad económica, rendimientos del trabajo #cuando la cesión se produzca en el seno de una relación laboral# o rendimientos del capital mobiliario como cánones. Su calificación como rendimientos de actividad económica dependerá de que la cesión se realice o no en el desarrollo de una actividad económica ( [artículo 25.4 d](#)) de la LIRPF), lo que, de acuerdo con el [artículo 27.1](#) de la LIRPF, sucederá cuando supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Así, si el elemento patrimonial del que deriva dicho rendimiento, el aspecto patrimonial del derecho de imagen está afecto a la actividad profesional, el rendimiento obtenido lo es a título de rendimiento de actividad profesional, y sólo en el supuesto, de que no estuvieran afectos y se explotasen de forma autónoma e independiente es cuando se tratarían de rendimientos del capital mobiliario<sup>46</sup>. Es lo que frecuentemente suele acontecer en los deportistas individuales, por ejemplo, cuando el deportista, mediante un contrato de prestación de servicios, participa en un determinado espectáculo o torneo deportivo, en cuyo ámbito le cede a la empresa prestataria el derecho a explotar la imagen derivada de su participación en el mismo<sup>47</sup>. No obstante, dicha calificación, puede darse incluso en deportistas que en el desarrollo de su actividad deportiva no actúen por cuenta propia, sino como empleados de un club<sup>48</sup>, pues, lo que determina su calificación no es el tipo de actividad que desarrolla el deportista, por cuenta propia o ajena, sino que en la cesión de sus derechos se dé la ordenación por cuenta propia de los medios necesarios para ello. Así se ha venido sosteniendo por el TEAC, y confirmado por la AN y el TS, respecto de determinados rendimientos obtenidos por futbolistas que han cedido su derecho de imagen a terceras empresas, obligándose a la prestación de determinados servicios que exceden de la mera cesión de los derechos de imagen, como su intervención activa en el rodaje de «spots» publicitarios, apariciones anuales relacionadas con la publicidad o bien la producción de anuncios publicitarios o materiales, charlas, sesiones para la producción de anuncios televisivos o videos, etc., actividades que « no obedecen a una mera cesión de la imagen del deportista, sino a una actividad más compleja, que implica su intervención activa en el rodaje de “spots” publicitarios. Ello escapa, por tanto, de la simple transmisión del derecho a la propia

*imagen para constituir una actividad profesional y como tal debe tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*<sup>49</sup> ».

<sup>46</sup> En este sentido, vid., [SAN de 23 de abril de 2009](#) , Rec., núm. 219/2006, FJ QUINTO, y la numerosa jurisprudencia en ella citada.

<sup>47</sup> La [Consulta de la DGT V1795-08, de 9 de octubre de 2008](#) , califica como rendimientos derivados de actividad económica los derivados de « *la actividad de jugador profesional de golf (actividad deportiva que según el último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF constituye una actividad económica), la cesión del derecho a la explotación de su derecho de imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, realizado en el ámbito de la referida actividad tendrá la consideración de rendimientos de actividades económicas* »; en el mismo sentido la Consulta V5193-16, de 30 de noviembre de 2016. MENÉNDEZ MORENO, A. (2015), cita como ejemplo de rendimientos de actividades económicas « *el de los deportistas de los deportes individuales (tenis, boxeo, etc.), a quienes contratan (y remuneran) por hacer publicidad de un determinado producto o marca, o a quienes retribuyen para poder retransmitir por televisión sus actuaciones (en definitiva, la práctica de su deporte). Y lógicamente, deberá aplicarse esta misma calificación de rendimiento de actividad económica a cualquier persona física que explote económicamente las cualidades de su imagen (simpatía, belleza, popularidad, etc.), con las características que contempla el artículo 27.1 de la Ley 35/2006 del IRPF* » , p. 3.

<sup>48</sup> Vid., en este sentido, HERNÁNDEZ GALANTE, J. (2013), p. 952.

<sup>49</sup> Resolución de 28 diciembre 2005; criterio compartido por la AN en su [sentencia de 23 de abril de 2009](#) , Rec. núm. 219/2006, confirmada por la [STS de 11 de octubre de 2012](#) , Rec. núm. 3278/2009; y por la [SAN de 10 de marzo de 2010](#) , Rec. núm. 68/2009, confirmada por el [TS en sentencia de 28 de febrero de 2013](#) , Rec. núm. 2773/2010.

Aunque la calificación de la retribución percibida por la cesión de los derechos de imagen como rendimiento del trabajo no resulte mencionada de manera expresa por la Ley del IRPF, la mayoría de la doctrina admite que dicha calificación pueda ser procedente, pues, el concepto de rendimiento del trabajo que recoge el [artículo 17.1](#) de la LIRPF es de tal amplitud que puede incluir percepciones de tal naturaleza: *todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria* , entre las que se incluyen, expresamente, las derivadas de relaciones laborales de carácter especial (art. 17.2 j)<sup>50</sup> . De forma que ya se trate de los denominados derechos de imagen colectivos, de titularidad del club, o de los derechos de imagen individuales cedidos al club mediante cláusulas expresas insertas en el contrato de trabajo, en ambos casos la retribución percibida deberá calificarse como rendimiento del trabajo<sup>51</sup> .

<sup>50</sup> Así, MENÉNDEZ MORENO, A. (2000), p. 632, considera lógico, en estos casos, vincular los rendimientos procedentes del derecho de imagen con la actividad del contribuyente y no simplemente con la mera cesión de ese derecho.

<sup>51</sup> El artículo 24 del [Convenio Colectivo para la Actividad de Fútbol Profesional](#) , aprobado por Resolución de la Dirección General de Trabajo de fecha 12 de agosto de 1992, incluye los derechos por explotación de la imagen percibidos por el futbolista en la retribución salarial.

### 1.3. El régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen

En el ámbito de los deportistas profesionales, y particularmente en relación con los futbolistas, desde principios de los años noventa y coincidiendo con un

importante aumento de los ingresos generados por el deporte y de las retribuciones de los propios futbolistas, comenzaron a aparecer numerosos supuestos de planificación fiscal, 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 domiciliadas en las sociedades no residentes eludían casi totalmente la tributación en España<sup>52</sup>.

<sup>52</sup> 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.

Como reacción a dichas prácticas la [Ley 13/1996, de 30 de diciembre](#), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, creó un nuevo régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen que, con ligeros retoques, ha permanecido hasta el actual [artículo 92](#) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

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 adquisición 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.

De estos requisitos conviene destacar los siguientes aspectos. En primer lugar el hecho de que para que proceda su aplicación no se exige ningún tipo de vinculación entre el contribuyente, titular de los derechos de imagen y la entidad, primera cesionaria, a quien se ceden, ni, en su caso, con otras entidades posibles adquirentes de los derechos, antes de su cesión a la entidad con la que mantiene una relación laboral. Esto diferencia sustancialmente este régimen del de transparencia fiscal, que descansa, como es sabido, en una determinada vinculación entre el socio al que se imputa la renta y la sociedad que la obtiene.

En segundo lugar, hay que destacar su aplicación también cuando la cesión de los derechos se efectúe a una entidad no residente, lo que, en algunos casos, podría producir imputación de rentas al contribuyente residente por dos vías, la del régimen de imputación de rentas del [artículo 92](#) y la del régimen de transparencia internacional del [artículo 91](#), cuya última modificación incluye entre las rentas susceptibles de imputación las rentas positivas derivadas de los derechos de imagen<sup>53</sup>. La única limitación que se establece es que no será objeto de imputación la renta procedente de derechos de imagen que deba imputarse conforme a lo dispuesto en el artículo 92 de esta Ley, lo que obligará a diferenciar las rentas obtenidas por la sociedad transparente de la entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral de las obtenidas procedentes de otras entidades.

<sup>53</sup> Modificación realizada por el [artículo 1.58](#) de la [Ley 26/2014, de 27 de noviembre](#).

En tercer lugar, para que proceda la imputación de las rentas éstas deben proceder de pagos efectuados por la entidad con la que el titular de los derechos de imagen mantenga una relación laboral (o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del [artículo 16](#) de la LIS)<sup>54</sup>, y siempre que la cuantía satisfecha por dicha adquisición supere el 15 por ciento de la suma de los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el deportista más la cantidad satisfecha por la adquisición de sus derechos de imagen.

<sup>54</sup> 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., SSAN de 10 de marzo de 2010, Rec. núm. 28/2009; de [4 de junio de 2008](#), Rec. núm. 71/2006; y de 5 de marzo de 2008, Rec. núm. 96/2006, todas ellas confirmadas por el Tribunal Supremo.

La renta a imputar, de acuerdo con el apartado 3, será el valor de la contraprestación satisfecha por la entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral minorada en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización de la

utilización de su imagen, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto. Esta minoración responde al hecho de que tales cantidades ya están sometidas a tributación en el IRPF del contribuyente como rendimientos del capital mobiliario o de actividad económica<sup>55</sup>. Asimismo, el citado apartado 3 añade que la renta imputada se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8. Dicha renta, de acuerdo con el apartado 5, se integrará en la base imponible general.

<sup>55</sup> La norma no prevé, sin embargo, minorar la renta imputada en las cantidades obtenidas por el deportista por la cesión de sus derechos de imagen cuando aún no era residente, lo que puede responder a que, en tales casos, es el país de la residencia el que está obligado a adoptar las medidas oportunas para evitar la doble imposición.

Con el objetivo de evitar situaciones de doble imposición, el apartado 6 establece una serie de medidas dirigidas a los socios de la primera cesionaria, los cuales no tributarán por los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada al contribuyente titular de los derechos de imagen, dividendos que tampoco darán derecho a la deducción por doble imposición internacional.

Con la finalidad de corregir la doble imposición como consecuencia de la tributación de las rentas imputadas en sede de la entidad, primera cesionaria de los derechos, tanto en España (si es residente), por el IS o por el IRNR, como en el extranjero (si es no residente)<sup>56</sup> #apartados a) b) y c)#; o como consecuencia de la previa tributación por la propia persona física, titular de los derechos, por los rendimientos obtenidos por su cesión #apartados d) y e)#; el apartado 4 permite la deducción de la cuota líquida del IRPF del contribuyente de las cantidades pagadas, aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación. Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

<sup>56</sup> Es de destacar que no se prevé la deducción del IRNR soportado por la entidad no residente con motivo de la cesión de los derechos de imagen a la entidad empleadora que, con ocasión del pago por dicha adquisición deberá efectuar, en su caso, la oportuna retención, lo que puede responder a que, normalmente, la posible doble imposición se corrige por la propia entidad no residente mediante la aplicación de la correspondiente medida para evitar la doble imposición internacional prevista en su país de residencia. Sobre esta cuestión vid., [SAN de 31 de marzo de 2010](#), Rec. núm. 15/2009.

En cuanto al período impositivo en que debe efectuarse la imputación de las rentas, el apartado 5 establece que se realizará en aquél en el que el empleador (normalmente, segunda cesionaria) efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero<sup>57</sup> o en el último<sup>58</sup> período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

<sup>57</sup> El primer período en el que adquiera la condición de contribuyente normalmente será el siguiente a

aquel en el que se ha efectuado el pago por la adquisición de los derechos de imagen, aunque podría darse el caso en que no fuese así, por lo que podrían transcurrir varios años entre el momento del pago por la adquisición de dichos derechos y la imputación de la renta a su titular; vid., RODRÍGUEZ SANTOS, F.J. (1999), p. 106.

<sup>58</sup> Se trataría del supuesto en el que el deportista pierde la condición de contribuyente en el año en que se producen los pagos por la adquisición de los derechos, debiendo imputarse la renta al período impositivo anterior.

El apartado 8 del [artículo 92](#) de la IRPF establece la obligación de la entidad empleadora de efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a la cesionaria de los derechos cuando se trate de una entidad no residente<sup>59</sup>. La cuantía del ingreso a cuenta se ha fijado en el 19 por ciento<sup>60</sup>. Se trata de un ingreso a cuenta de una naturaleza distinta a los previstos con carácter general, pues, en primer lugar, se efectúa incluso en caso de retribuciones en metálico, que será lo habitual en estos supuestos, y, en segundo lugar, porque, como ha escrito PEDREIRA MENÉNDEZ, el ingreso a cuenta funciona como « *un pago a cuenta de la persona física titular de los derechos de imagen, que no es la que percibe directamente las rentas sujetas al ingreso a cuenta, pero es la que se presume que las va a recibir y de hecho se las habrá de imputar pudiendo deducirse el ingreso a cuenta* <sup>61</sup> ». Por otro lado, la obligación de efectuar el ingreso a cuenta por parte de la entidad adquirente de los derechos de imagen es independiente de la obligación que, en su caso, le incumba de practicar la correspondiente retención a cuenta del IRNR de la entidad no residente cedente de los derechos<sup>62</sup>.

<sup>59</sup> En caso de que los derechos hubiesen sido adquiridos a una entidad o persona residente no procederá este ingreso a cuenta, sino la correspondiente retención a cuenta del IRPF o IS, según se trate de una persona física o jurídica. En ambos casos, el porcentaje de retención aplicable, de acuerdo con el [artículo 101](#) de la Ley 35/2006 y el [128](#) de la [Ley 27/2014](#), será del 24 por ciento.

<sup>60</sup> [Art. 101.10](#) de la LIRPF.

<sup>61</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2001), p. 29. La [STS de 11 de octubre de 2012](#), Rec. núm. 3249/2010, sin embargo, confundiendo el ingreso a cuenta por la renta imputada con la retención en la fuente del IRNR que, asimismo, deberá practicar, en su caso, la entidad empleadora con motivo del pago a la entidad cedente, hace, en nuestra opinión, una interpretación errónea del sistema, al declarar que « *se obliga al empleador/cesionario de los derechos de imagen (Club) a realizar un ingreso a cuenta con ocasión de las cantidades entregadas a la entidad no residente por la cesión de los derechos de imagen, y como el mismo tiene el carácter expresado y no el de retención, resulta que la cantidad que finalmente desembolsa aquél ha de ser la convenida en el contrato de cesión más el importe del ingreso a cuenta, sin que, como vamos a ver, ello genere derechos en el deportista*. Por ello, la única explicación que se ha encontrado a la norma que impone el ingreso a cuenta es la de que el legislador ha intentado evitar que se acuda al mecanismo de entidades no residentes, siempre difíciles de controlar por la Hacienda Pública. (...) *el referido ingreso a cuenta no puede configurarse como retención según lo antes dicho y no se hace figurar su importe como deducible en el apartado 4 del [artículo 2.3](#) de la Ley 35/2006, sin que la persona física pueda alegar violación del [artículo 31](#) de la Constitución, porque ella tributa exclusivamente en función de la renta imputada y el ingreso a cuenta se realizó por el empleador/cesionario (Club)*» (FD TERCERO). El error en el planteamiento del Tribunal se observa de los hechos recogidos en la propia sentencia en la que se puede comprobar cómo en el Acta recurrida el ingreso a cuenta por las rentas imputadas si fue objeto de deducción en la cuota del IRPF del deportista, lo que se negó fue el derecho a que se practicase, también, una deducción por el importe retenido por la entidad empleadora en concepto de IRNR con motivo del pago a una entidad no residente de rentas que

se consideran obtenidas en España.

<sup>62</sup> Vid., sobre esta cuestión las [SSAN de 31 de marzo de 2010](#) , Rec. núm. 15/2009 y de [10 de marzo de 2010](#) , Rec. núm. 68/2009, ambas confirmadas por el Tribunal Supremo.

Asimismo, dado que la obligación de efectuar el ingreso a cuenta tiene como presupuesto el incumplimiento de la regla 85/15, lo que sólo se conocerá con certeza el último día del período impositivo, fecha en que se sabrá el importe de las retribuciones de trabajo y del resto a tomar en cuenta para el nacimiento de la obligación tributaria, se plantea un problema respecto del momento en que deben efectuarse los correspondientes ingresos a cuenta, que, de acuerdo con el modelo 111 de declaración e ingreso de los mismos<sup>63</sup>, deberá realizarse en el período, trimestral o mensual, en que hayan sido satisfechas las contraprestaciones por la adquisición de los derechos de imagen, aunque sea anterior a la finalización del período<sup>64</sup>.

<sup>63</sup> Vid., [Orden EHA/586/2011, de 9 de marzo](#) , por la que se aprueba el modelo 111 de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifica otra normativa tributaria.

<sup>64</sup> Cfr., JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2001), pp. 178-179.

Este problema ha sido abordado por la Audiencia Nacional en su [sentencia de 26 de abril de 2007](#)<sup>65</sup>, en la que, aceptando el criterio de la Administración, distingue entre el nacimiento de la obligación del ingreso a cuenta y la determinación de la cuantía y exigibilidad del mismo. Así, entiende el Tribunal que « *la obligación del ingreso a cuenta se produce en relación a las cantidades devengadas en cada ejercicio, entendiéndose devengadas en el momento en que sean exigibles por su perceptor, de acuerdo con las condiciones estipuladas en cada contrato o si los pagos se han efectuado antes del vencimiento de las condiciones establecidas en el mismo, en el momento de su pago (...)* Una vez establecida temporalmente esa obligación, la cuantificación y fijación en el tiempo de ese ingreso a cuenta se hará (...) sobre la contraprestación satisfecha en metálico o en especie, si bien, hasta el 31 de diciembre de cada año no puede determinarse de forma definitiva dicha obligación, por ser ésta la fecha en que conociéndose el importe de las retribuciones de trabajo y del resto a tomar en cuenta para el cálculo del ingreso a cuenta, es cuando se puede efectuar la aplicación de la regla 85/15» ( FJ DECIMOQUINTO). El Tribunal Supremo, al confirmar esta sentencia de la Audiencia Nacional, añade al párrafo transcrito el siguiente « *será en dicho momento en el que debe calcularse y procederse al ingreso a cuenta* ». En conclusión, de dicha doctrina se desprende que el ingreso a cuenta deberá efectuarse en la declaración del último período, mensual o trimestral, del año, salvo que en dicho momento no se hubiese satisfecho todavía la contraprestación, en cuyo caso, el ingreso se realizaría en el período en el que la misma se hubiese efectuado.

<sup>65</sup> [SAN de 26 de abril de 2007](#) , Rec. núm. 1089/2003, confirmada por la [STS de 28 de enero de 2011](#) , Rec. núm. 3213/2007.

Nos encontramos, pues, con una obligación de imputar la renta derivada de la cesión de los derechos de imagen en la base imponible del IRPF del deportista titular de los derechos; obligación que dependerá de que en un determinado período impositivo se den los requisitos previstos en el [artículo 92](#), entre ellos la condición de contribuyente. La renta imputada se incluirá, sin embargo, en el período en que se satisfaga la contraprestación por la adquisición de dichos derechos por parte de la entidad empleadora (salvo que en dicho período no fuese contribuyente, en cuyo caso se incluirá en el primero o último en que lo fuese). Y paralelamente se establece otra obligación, a cargo de la entidad empleadora de efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas, respecto de la cual cabe plantearse la cuestión de si permanece aun cuando en el momento de satisfacer las contraprestaciones por la adquisición de los derechos el deportista ya no es residente. La distinción entre nacimiento de la obligación y exigibilidad de la misma es el argumento utilizado por la Administración y confirmado por los tribunales en las sentencias citadas, para sostener la persistencia de dicha obligación incluso en el caso de que el contribuyente haya dejado de ser residente en ese período, pues, la condición de contribuyente debe vincularse al momento del nacimiento de la misma, como hemos visto, el 31 de diciembre<sup>66</sup>.

<sup>66</sup> A juicio del Tribunal Supremo, en su [sentencia de 28 de enero de 2011](#), Rec. núm. 3213/2007, « *Otra interpretación, por demás, llevaría al absurdo de permitir el fraude y la elusión fiscal, puesto que de exigirse la existencia de relación laboral y la circunstancia de ser contribuyente la persona física, no al tiempo del devengo, sino del pago efectivo de las cantidades debidas por derecho de imagen, bastaría diferir el pago a un momento posterior al cese de la relación laboral o cuando la persona física no fuera contribuyente, no residente, para hacer inútil e ineficaz la regulación contenida en la normativa citada*» FD OCTAVO) .

Un destacado sector de la doctrina ha planteado serias dudas sobre la constitucionalidad del presente régimen especial, con argumentos que, en general, compartimos. Así se manifestó FALCÓN Y TELLA (1998, p 12), uno de los primeros en cuestionarlo, para quien el régimen « *supone atribuir automáticamente al titular de la imagen unas rentas que éste puede no llegar a percibir nunca, porque ha cedido su imagen a un tercero, lo que podría reputarse incompatible con el principio de tributación individual inherente a la capacidad contributiva (...) todo el sistema resulta dudosamente compatible con la Constitución, si lo que se busca es simplemente la tributación efectiva por la renta mundial de los residentes, y no hacer tributar a una persona por la renta que obtienen otras distintas* <sup>67</sup> » .

<sup>67</sup> Vid. asimismo, FALCÓN Y TELLA, R. (2000), pp. 6 y ss. También han expresado sus dudas, con parecidos razonamientos, HERRERA MOLINA, P.M. (2001), pp. 63 y ss.; TOVILLAS MORÁN, J.M. (2001), p. 218; entre otros.

No obstante, las citadas dudas de constitucionalidad, cuando se han planteado ante la Audiencia Nacional o el Tribunal Supremo, han sido rechazadas con argumentos que no terminan de despejarlas totalmente. Así, en la [sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2012](#) se declara que « *en el caso que nos ocupa, al igual que el de cualquier fórmula de transparencia fiscal, resulta que la renta gravada se imputa a una persona distinta de su perceptor formal. Y respecto*

de estos supuestos el Tribunal Constitucional se ha mostrado favorable a esa clase de mecanismos en su [sentencia 214/94, de 14 de julio](#), en la que se resolvió la constitucionalidad de la Ley del IRPF de 1991. El Tribunal Constitucional manifestaba que la imputación a los socios no era tanto un corolario del principio de capacidad económica, cuanto una técnica establecida por el legislador para reaccionar contra los efectos resultantes de la interposición de sociedades instrumentales, obstaculizando en concreto la creación de las citadas entidades destinadas a retener beneficios. Aunque existen diferencias entre uno y otro régimen de imputación, la experiencia constata que las personas o entidades cesionarias de los derechos de imagen son normalmente de favor o de conveniencia. Ahora bien, cuando ello no se produzca así, y exista un negocio entre partes independientes y se pruebe por ambos, no habrá lugar a tal imputación, por lo que no se verá infringido el principio de capacidad contributiva. Por otra parte, tampoco se aprecia la discriminación entre los deportistas con relación laboral y otros titulares de derechos de imagen, si se parte de que ambos casos estarían sujetos a tributación<sup>68</sup>». Inmediatamente después, en la [sentencia de 16 de abril de 2012](#), declara que «La presunción ex lege en la atribución de los rendimientos al futbolista, como decíamos, no sólo no es contraria al [artículo 31.1](#) de la Constitución, sino que responde al principio de capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo y a un sistema fiscal justo»<sup>69</sup>.

<sup>68</sup> [STS de 28 de marzo de 2012](#), Rec. núm. 2896/2008, FD DÉCIMO. Las mismas consideraciones se reproducen en la [sentencia de 28 de febrero de 2013](#), Rec. núm. 2773/2010.

<sup>69</sup> [STS 16 de abril de 2012](#), Rec. núm. 2659/2008, FD TERCERO.

Sin embargo, y al margen de la improcedencia de equiparar el régimen de imputación de derechos de imagen con la anterior transparencia fiscal, en la que la renta obtenida por la sociedad se imputa a los socios, es decir, a sujetos directamente relacionados con el titular de la renta, mientras que aquí la imputación no requiere ninguna relación con la entidad que obtiene la renta, la cual puede no llegar a percibir nunca<sup>70</sup>, en los casos analizados por el Tribunal, éste alude en apoyo de sus conclusiones al caso concreto objeto del recurso para poner de manifiesto la existencia de un mecanismo elusivo que justifica la aplicación del régimen, llegando incluso a afirmar que cuando las personas o entidades cesionarias de los derechos de imagen no sean «de favor o conveniencia», y «exista un negocio entre partes independientes y se pruebe por ambos, no habrá lugar a tal imputación, por lo que no se verá infringido el principio de capacidad contributiva». Desde luego, de ser así, ello supondría una reinterpretación del texto del artículo 92 que, de contener alguna presunción, es claramente una presunción *iuris et de iure*.

<sup>70</sup> Como reconoce expresamente el Tribunal Supremo en la [sentencia de 28 de marzo de 2012](#), Rec. núm. 2896/2008, «procederá la imputación siempre que una persona física #el deportista profesional# cobre derechos de imagen satisfechos por otra persona o entidad con la que mantiene una relación laboral; pero tal cobro no se produce directamente, sino a través de otra persona o entidad a la que ha cedido previamente la explotación de aquéllos. Y es irrelevante cuál sea el porcentaje de participación en la sociedad, el objeto de tal sociedad cesionaria, la composición de sus ingresos o de su accionariado, el

*lugar de su establecimiento e incluso que sea o no transparente. Todos estos son datos que carecen de relevancia, porque lo único que importa es que el contribuyente mantenga una relación laboral con una entidad y una relación mercantil con otra a la que cede la explotación de su imagen y que el triángulo se cierre contratando la primera sociedad con la segunda la cesión de tales derechos» (FD UNDÉCIMO)*

Por último, debemos hacer una mención a las objeciones planteadas por algunos autores en relación con la compatibilidad del régimen de imputación de rentas y los criterios de reparto de la potestad tributaria contenidos en los CDI, aun constando de manera expresa en el apartado 7 que lo previsto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales<sup>71</sup>.

<sup>71</sup> Vid., CORDERO SAAVEDRA, L. (2002), p. 445. ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F. (2005), manifiestan al respecto que, en los casos en los que la cláusula del artículo 17.2 del MCOCDE no exista, España sólo puede proceder a gravar los rendimientos que hayan sido cobrados por el artista o deportista de la sociedad interpuesta, y ello a pesar de la interpretación dinámica que prevé la aplicación de la cláusula antiabuso aun cuando no se haya previsto en un CDI en particular (p. 267).

En nuestra opinión, no existe incompatibilidad alguna, pues, un CDI sólo entra en juego cuando nos encontramos con un residente de un Estado que obtiene rentas en otro, lo que no ocurre en relación con la obligación de imputar al residente una renta establecida por el Estado de la residencia, aunque dichas rentas no se hayan percibido realmente por el mismo, que como tales se consideran rentas obtenidas en el Estado de la residencia<sup>72</sup>. De hecho, la práctica totalidad de los casos que han llegado a los tribunales contemplan supuestos en los que se aplica el régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen en presencia de una sociedad residente en otro Estado con el que existe CDI en vigor. Todo ello sin perjuicio de que sí prevalezca lo dispuesto en un CDI en relación con la tributación de los pagos efectuados por la entidad segunda cesionaria a la primera si ésta fuese no residente. Sólo en aquellos casos, improbables en los supuestos contemplados por el artículo 92, en los que la adquisición del derecho de imagen pudiese vincularse a una concreta actuación del deportista en otro país con el que España tuviese suscrito un CDI, cabría, en los términos descritos más adelante, proceder a la aplicación de la regla contenida en el artículo 17.2 del MCOCDE; lo que no implicaría incompatibilidad alguna, sino, en su caso, la tributación adicional del deportista en el país de la actuación por las cantidades percibidas por los derechos de imagen vinculados a dicha actuación, correspondiendo a España corregir la doble imposición producida mediante la correspondiente medida en el IRPF.

<sup>72</sup> En este sentido, vid., PLAZA DE DIEGO, M.A. (2005), p. 171.

#### **1.4. La aplicación del régimen de operaciones vinculadas y el régimen de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen**

La modificación del régimen de las operaciones vinculadas llevada a cabo por la [Ley 36/2006, de 29 de noviembre](#), de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, estableciendo la obligación de valorar a valor de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, dio pie a la aparición de 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 añadía la exigencia de que, si se dan los supuestos de vinculación previstos en la norma, por ejemplo, si el deportista, cónyuge o parientes eran administradores o poseían más del 5 por 100 del capital social<sup>73</sup>, la cesión de sus derechos a la sociedad debía valorarse a precios de mercado.

<sup>73</sup> 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. Asimismo, el vínculo de parentesco se circunscribe a los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado.

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 LIRPF 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 la misma 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 pagada 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 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.

### **1.5. La transparencia fiscal internacional de las rentas derivadas de los derechos de imagen de los deportistas**

Además del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, hay que señalar la posible aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional a las sociedades dedicadas a la gestión de derechos de imagen del deportista, previsto en el [artículo 91](#) de la LIRPF<sup>74</sup>. Este artículo establece la imputación al socio de las rentas positivas derivadas de los derechos de imagen percibidos por la sociedad cuando ésta sea no residente y el deportista tenga la condición de socio o partícipe de la misma, siempre que dicha participación sea superior al 50 por 100 (sólo o conjuntamente con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco) y el país de residencia de la sociedad tenga una tributación un 75 por 100 inferior a la española; salvo que sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, y siempre que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

<sup>74</sup> La inclusión de las rentas derivadas de los derechos de imagen en el ámbito de aplicación del [artículo 91](#) se produjo en la reciente reforma del IRPF mediante la [Ley 25/2014, de 27 de noviembre](#).

La imputación de dichas rentas al socio deportista, en caso de que sea el titular de los derechos de imagen, se producirá en la medida en que no proceda la imputación por la vía del artículo 92, ya sea porque las rentas obtenidas por la entidad no han sido satisfechas por el club al que pertenece el deportista o porque la cantidad satisfecha por éste último no supera el 15 por ciento a que alude el precepto, lo que obligará a la sociedad transparente a diferenciar unas de otras a los efectos de su imputación por transparencia. Pero, lo destacable a estos efectos es que, incluso en los casos en los que se trate de evitar la imputación de los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen al club, respetando la regla 85/15, éstos pueden ser imputados al deportista si este es socio de la entidad perceptora de los mismos y se dan los requisitos del artículo 91 para considerarla transparente<sup>75</sup>. En tal caso, además, la renta imputada se integrará en la base imponible general, sometida a la progresividad de la tarifa del IRPF, y no en la base imponible del ahorro, en la que se incluiría la distribución de los dividendos, sometida a una tributación más atenuada.

<sup>75</sup> Vid., MORÓN PÉREZ, C. (2017), p. 224; y GARCÍA NOVOA, C. (2015), pp. 7 y ss.

Finalmente, hay que señalar que, cuando la entidad no residente no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización la renta imputada al socio, en proporción a su participación, será la renta total obtenida por la sociedad.

### **1.6. La exclusión de los deportistas profesionales del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español**

Aunque nada se establece al respecto en el MCOCDE ni en los CDI suscritos por España, son numerosos los países que en su normativa interna contemplan regímenes tributarios especiales para aquellos que adquieren su residencia en el país con motivo de un desplazamiento al mismo por motivos laborales o profesionales. Generalmente, el régimen en cuestión, conocido como régimen de «impatriados», consiste en permitir que, durante un período de tiempo determinado, dicho residente tribute, exclusivamente, por las rentas de fuente interna obtenidas en el país al que se ha desplazado y en el que ha adquirido la residencia.

El principal problema que plantea la aplicación de este régimen opcional es el de si a dicho contribuyente se le puede considerar residente fiscal a efectos de un determinado Convenio, y ello porque, de acuerdo con el artículo 4.1 del MCOCDE, no se considera residente en un país a quienes estén sujetos a imposición exclusivamente por la renta de fuente interna, cláusula que se reproduce en la mayoría de los CDI suscritos por España. El apartado II del Protocolo al Convenio con Alemania declara expresamente la no aplicación de los artículos 4 y 6 a 21 del Convenio a quienes hayan optado por este régimen. Por su parte, el [art. 120 del Reglamento del IRPF](#) dispone que estos contribuyentes pueden solicitar el certificado de residencia fiscal en España (Anexo IV de la [Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre](#)), mientras que el Certificado de residencia fiscal en España en el sentido del Convenio (Anexo V de la Orden) sólo se emitirá en los casos que se señalen por el Ministro de Hacienda, a condición de reciprocidad.

En España este régimen, existente desde 2004, se regula en el [artículo 93](#) de la LIRPF. De acuerdo con el mismo, podrán optar por tributar por 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 trabajo<sup>76</sup>, 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. Aunque inicialmente fue un régimen utilizado especialmente por deportistas profesionales, sobre todo futbolistas, la última modificación del mismo, sin que adivinemos una justificación razonable, excluye de su ámbito de aplicación, desde 1 de enero de 2015, a quienes desarrollen su actividad en el seno de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el [Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio](#)<sup>77</sup>, por lo que, desde la fecha indicada, y sin perjuicio de las normas transitorias de la [Disposición Adicional 17.<sup>a</sup>](#) de la LIRPF, para quienes adquirieron la residencia con anterioridad<sup>78</sup>, el régimen ha dejado de tener aplicación en el ámbito de la tributación de los deportistas, de ahí que no

abordemos el análisis detallado de su contenido. No obstante, hay que advertir que el [Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre](#), por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, incluye una Disposición adicional primera en la que se regula el Régimen fiscal aplicable a la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020», cuya celebración tendrá lugar en España en el 2019 y 2020, respectivamente, en la que se amplía el ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial a todas las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de dichos acontecimientos.

**76** 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.

**77** Crítico con la exclusión de los deportistas profesionales del régimen de impatriados se ha mostrado GARCÍA NOVOA, C. (2015), para quien « *No hay ninguna razón que justifique, manteniéndose un régimen general de impatriados, la exclusión de un único tipo de perceptores del ámbito de aplicación del mismo*», p. 6. El Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, de febrero de 2014, en su propuesta de reforma del IRPF, proponía precisamente lo contrario, ampliar el alcance del régimen de desplazados, sugiriendo el modelo británico o portugués, que se aplica a un más amplio espectro de potenciales contribuyentes sin discriminar la naturaleza de las rentas obtenidas, así como, modificar o eliminar la restricción del nivel de renta con el fin de atraer, entre otros, a artistas y deportistas de élite para que establezcan su residencia no habitual en España.

**78** Un análisis de la problemática que plantea la aplicación de estas normas transitorias puede verse en SÁNCHEZ PINO, A.J. (2016), pp. 288-290.

## **2. Tributación de las rentas obtenidas en España por deportistas residentes en el extranjero**

La tributación de los deportistas que, sin ser residentes en España, obtengan rentas en territorio español dependerá del país de residencia de los mismos, especialmente, de la existencia o no de CDI aplicable y de si es residente en un Estado miembro de la Unión Europea.

En ausencia de CDI su tributación en España se determinará de acuerdo con las disposiciones del [Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo](#) (LIRNR) que, en líneas generales, se adaptan a los criterios, anteriormente analizados, contemplados por el artículo 17 del MCOCDE.

### **2.1. Rentas obtenidas en territorio español**

En materia de puntos de conexión o, lo que es lo mismo, de atribución de la potestad de gravamen, la LIRNR establece unos criterios parecidos, que no idénticos, a los contenidos en los CDI. Así, el [artículo 13.1 b\) 3.ª](#), considera obtenidos en territorio español los rendimientos derivados 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 artista o deportista.

El citado precepto, aunque inspirado en los criterios del artículo 17 del MCOEDE, muestra algunas diferencias sobre las rentas que se ven afectadas por uno y otro. Así, en primer lugar, el [artículo 13.1.b\) 3.º](#) se refiere exclusivamente a las rentas derivadas de una actividad económica, es decir, cuando el deportista actúa por cuenta propia, por lo que cuando estas constituyan rendimientos del trabajo, resultará aplicable el artículo 13.1.c), si bien, en general, el punto de conexión seguirá permitiendo a España gravar dichas rentas cuando la actividad se desarrolle en territorio español. En consecuencia, ya se califiquen como rendimientos derivados de actividad económica o rendimientos del trabajo, la normativa convencional permite a España gravar dichas rentas y la normativa interna las somete efectivamente a gravamen, siempre que deriven de una actuación personal del deportista en territorio español.

Sin embargo, el ámbito objetivo de aplicación del [artículo 13.1.b\) 3.º](#) de la LIRNR excede del previsto en el artículo 17 del MCOEDE, pues, como hemos visto anteriormente, este último se aplica a las rentas que tengan una conexión estrecha con la actuación personal del deportista, mientras que 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](#) de la LIRNR y el artículo 17 del MCOEDE, 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.

Cuando las rentas obtenidas provengan de patrocinios, esponsorización o derechos de imagen, los rendimientos obtenidos en concepto de canon se considerarán obtenidos en territorio español cuando sean satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o se utilicen en territorio español [ [art. 13.1. f\) 3.º](#) LIRNR]. La calificación como cánones de los rendimientos derivados de los derechos de imagen se mantiene, incluso en los casos en los que dichos rendimientos se obtengan en el desarrollo de una actividad económica, pues, de acuerdo con el artículo 13.1.b), la calificación prevista en el artículo 13.1 f) prevalece conceptualmente sobre la categoría de los rendimientos empresariales<sup>79</sup>. Sin embargo, si nos encontramos ante rendimientos obtenidos por una cesión de derechos de imagen que se encuentren estrechamente vinculados a la actuación en territorio español del deportista, será de aplicación el apartado 3.º de la letra b) según el cual se considerarán obtenidos en territorio español por derivar directa o indirectamente de dicha actuación, y ello, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del

artista o deportista<sup>80</sup>. Esta asimilación a los rendimientos de artistas y deportistas atraerá a la tributación en territorio español muchos supuestos en los que, de aplicar la regla de los cánones no se produciría, pues, aunque la mayoría de los CDI suscritos por España contemplan la tributación compartida entre el Estado de la residencia y el de la fuente (si bien con las limitaciones establecidas para este último en el CDI aplicable<sup>81</sup>), en algunos casos la potestad de imposición se atribuye, en exclusiva, al Estado de la residencia<sup>82</sup>.

<sup>79</sup> Vid., en este sentido, CARMONA FERNÁNDEZ, N., (2016), pp. 610-611; RODRÍGUEZ LOSADA, S., (2009), p. 13. El Informe de la DGT de 12 de junio de 2001, en un momento en el que la normativa ni siquiera contemplaba de manera expresa esta categoría de rentas, consideró que « *En el ámbito del IRNR la calificación por naturaleza como rendimiento de capital mobiliario se extiende incluso a los casos en que la cesión se realice en el ámbito de una actividad económica, puesto que la Ley del IRNR configura las rentas sujetas con independencia de quien las preste y de que exista o no habitualidad en la prestación*».

<sup>80</sup> A favor de esta interpretación, vid., CORDERO SAAVEDRA, L., (2002), p. 433; RELEA SARABIA, A., (2007), pp. 294-295; en contra, SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T. y NÚÑEZ GRAÑÓN, M., (2013), p. 44.

<sup>81</sup> El límite, que afecta a la tributación en el Estado de la fuente, oscila entre el 3,75 por 100, previsto en el CDI con Nigeria, y el 20 por 100 de los CDI con India y Filipinas, siendo el 5 y el 10 por 100 los límites más usuales.

<sup>82</sup> Así ocurre en los CDI suscritos con con Albania, Alemania, Barbados, Bulgaria, Chipre, Croacia, Emiratos Árabes Unidos, Estonia, Finlandia, Georgia, Hungría, Malta y Reino Unido. El mismo criterio sigue el Convenio modificado de EE.UU (BOCG, 300, de 14 de julio de 2014, serie A), todavía no publicado en el BOE.

No obstante las reglas generales que acabamos de describir, recientemente se ha aprobado el [Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre](#), por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, en cuya Disposición adicional primera se regula el Régimen fiscal aplicable a la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020», cuya celebración tendrá lugar en España. El apartado Dos.1 de la citada Disposición considera rentas no obtenidas en España las obtenidas por los deportistas no residentes por los servicios que presten a la entidad organizadora o a los equipos participantes generadas con ocasión de dichos acontecimientos, lo que lleva a su no sujeción al IRNR.

## 2.2. Reglas de cuantificación del impuesto

Al tratarse de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente su tributación se producirá de forma separada, por cada devengo total o parcial de renta ( [art. 15.1](#) LIRNR), siendo la base imponible, con carácter general, el importe íntegro obtenido ( [art. 24.1](#) LIRNR), si bien, cuando la renta se califique como derivada de una actividad económica la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros ( [art. 24.2](#) LIRNR). Asimismo, en caso de que se trate de un contribuyente residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, Noruega o Islandia, el [artículo 20.6](#) de la LIRNR permite la deducción de los gastos previstos en la LIRPF o la LIS, siempre que se

acredite su relación directa con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España<sup>83</sup>.

<sup>83</sup> Esta regla trae causa de la jurisprudencia del TJUE sobre el principio de no discriminación, especialmente en sus [sentencias de 12 de junio de 2003](#), *Gerritse*, C-234/01; de [19 de enero de 2006](#), *Bouanich*, C-265/04; de [6 de julio de 2006](#), *Conijn*, C-346/04; de [15 de febrero de 2007](#), *Leziria*, C-345/04; entre otras.

El tipo aplicable es el 24 por ciento, con la salvedad prevista para contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, Noruega o Islandia, a los que se les aplicará 19 por ciento.

### **2.3. El régimen opcional para deportistas residentes de otros estados miembros de la Unión Europea, Islandia o Noruega ( [art. 46](#) LIRNR)**

Se trata de un régimen que trata de garantizar los principios de igualdad y no discriminación entre residentes y no residentes en un Estado miembro de la UE, tal y como declaró la Sentencia del TJUE de 14 de febrero de 1995, *Schumaker*,<sup>84</sup> 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 por el IRNR, perdiendo así el derecho a determinadas ventajas fiscales de las que sí disfrutaban los residentes.

<sup>84</sup> 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.

Regulado en el [artículo 46](#) de la LIRNR, permite que toda persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, Islandia o Noruega, que ha obtenido durante el ejercicio en España, por rendimientos del trabajo o por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Asimismo, podrán optar por el citado régimen cuando la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.

La finalidad del régimen es que la tributación efectiva en España se calcule en función de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sin perder por ello la condición de contribuyentes por el IRNR, en el que dichas rentas deben haber tributado efectivamente.

Formulada la solicitud<sup>85</sup> y acreditado el cumplimiento de las condiciones que determinan su aplicación, el [artículo 22](#) del [RIRNR](#) establece el procedimiento según el cual, la Administración tributaria, teniendo en cuenta la totalidad de las

rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo y sus circunstancias personales y familiares, y siguiendo el esquema liquidatorio del IRPF, determinará el tipo medio de gravamen correspondiente. El tipo medio de gravamen resultante se aplicará sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español. Si el resultado anterior arroja una cuantía inferior a las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procederá devolver el exceso.

<sup>85</sup> La [Orden HAP/2474/2015, de 19 de noviembre](#), aprueba el modelo de solicitud, que deberá presentarse en el plazo de cuatro años contados a partir del 2 de mayo o inmediato hábil posterior del año natural siguiente correspondiente al período impositivo respecto del cual se solicita la aplicación del régimen opcional.

#### **2.4. La retención a cuenta y la obligación de liquidar el impuesto**

Dada la condición de no residente del contribuyente por el IRNR, ante el elevado riesgo de que este eluda el pago del impuesto, la obligación de liquidar e ingresar el impuesto recae sobre el pagador de las rentas que, generalmente, está obligado a retener la cuantía del impuesto y efectuar su ingreso, exonerando al contribuyente, en la mayoría de los casos, de la posterior liquidación del mismo.

La práctica totalidad de las rentas obtenidas por un deportista derivadas del desarrollo de su actividad, ya se califiquen como rendimientos del trabajo, de actividades económicas, del capital mobiliario o como rentas imputadas por la cesión de sus derechos de imagen, están sometidas a la retención. Sólo cuando, por aplicación de un CDI la renta esté exenta de tributación en España, no procederá la práctica de la retención.

Los sujetos obligados deberán retener o ingresar a cuenta, con carácter general, una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en la ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto que obtengan rentas sin establecimiento permanente, teniendo en cuenta, si procede, el límite previsto en el convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable<sup>86</sup>.

<sup>86</sup> Así, por ejemplo, la retención que debe practicarse sobre los cánones será, en general, el resultado de aplicar al importe íntegro del rendimiento obtenido el tipo general de gravamen del [artículo 25.f\)](#) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No obstante, esta regla general presenta múltiples excepciones, condicionadas por la residencia fiscal que acredite el contribuyente, dando lugar, en unos casos, a que no proceda practicar retención si los rendimientos obtenidos están exentos o, si resultan aplicables los límites de imposición establecidos en un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, a que la retención deba practicarse a un tipo reducido.

No obstante, a los efectos del cálculo de la retención, no se tendrán en cuenta los siguientes gastos o deducciones:

# En los casos de realización de actividades económicas sin mediación de EP, los gastos de personal, aprovisionamiento y suministro ( [art. 24.2 LIRNR](#)).

# En los casos de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, los gastos deducibles previstos en el [art. 24.6 LIRNR](#)

# La deducción por donativos dispuesta en el artículo 69.3 LIRNR.

La declaración e ingreso de las cantidades retenidas deberá efectuarse, con carácter general, en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, respecto de las cantidades retenidas o ingresos a cuenta efectuados durante el trimestre natural anterior ( [art. 15 RIRNR](#))<sup>87</sup>. En los casos exceptuados de la obligación de retener, el retenedor estará obligado a presentar declaración negativa.

<sup>87</sup> No obstante, si se trata de un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones del año anterior hubiese excedido de 6.010.121,14€, el plazo se referirá a los veinte primeros días naturales de cada mes, salvo el mes de julio que se declarará durante el mes el agosto y los veinte primeros días del mes de septiembre. El modelo a utilizar es el 216, aprobado por la [Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre](#).

Hay que tener en cuenta que en España la residencia fiscal se determina por años naturales completos, no por fracciones de año, lo que puede llevar a que un sujeto que en un principio tenía la condición de residente pierda dicha consideración a lo largo del año. En tal caso, el sujeto en cuestión no será contribuyente por el IRPF por el período en que se ha producido la pérdida de la residencia, a pesar de que durante el mismo haya soportado retenciones por el IRPF. El [artículo 52](#) de la LIRNR establece que «cuando un contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de retenciones o ingresos a cuenta de este impuesto los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas practicados desde el inicio del año hasta que se acredite ante la Administración tributaria el cambio de residencia, cuando dichos pagos a cuenta correspondan a rentas sujetas a este impuesto percibidas por el contribuyente<sup>88</sup>».

<sup>88</sup> Una regla equivalente se establece por el [artículo 99 LIRPF](#), apartado 8. 1.º para los no residentes que pasan a tener la consideración de residentes: «Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta de este Impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia».

No obstante, cuando se trate de trabajadores por cuenta ajena que, como consecuencia de un desplazamiento al extranjero sea previsible la pérdida de la residencia a lo largo del período, el artículo 32 prevé la posibilidad de comunicarlo a la Administración tributaria<sup>89</sup>, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, quien expedirá, si procede, un documento acreditativo en el que conste la fecha a partir de la cual se practicarán las retenciones por el IRNR<sup>90</sup>. Se trata, en definitiva, de anticipar los efectos de ese cambio de residencia en relación con las retenciones soportadas sobre sus rentas del trabajo por cuenta ajena.

<sup>89</sup> La comunicación de cambio de residencia se efectuará mediante el Modelo 247 (aprobado por la [Orden HAC/117/2003, de 31 de enero](#)), debiendo adjuntarse acreditación suficiente de la existencia de datos objetivos en la relación laboral que conlleven una permanencia previsible en otro país, que, como mínimo, sea superior a 183 días durante un año natural. A los efectos de este mecanismo, ese tiempo

mínimo de permanencia deberá ocurrir en el propio año del desplazamiento o, cuando éste tenga lugar en una fecha que haga imposible alcanzar ese número de días durante ese año, en el siguiente.

90 Una regla equivalente se establece por el [artículo 99.8.2.º](#) LIRPF: Los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por este Impuesto, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, dejando constancia de la fecha de entrada en dicho territorio, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes por este Impuesto. La comunicación de cambio de residencia se efectuará mediante el Modelo 247 (aprobado por la [Orden HAC/117/2003, de 31 de enero](#) ).

De acuerdo con el apartado 1 del [artículo 28](#) de la LIRNR, los contribuyentes (o los responsables solidarios, apartado 2) que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente están obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, por este impuesto en la forma, lugar y plazos que se establezcan. Con carácter general, deberá presentarse una declaración-liquidación por cada devengo de renta, si bien, la [Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre](#) , permite declarar de forma agrupada varias rentas obtenidas en un mismo periodo, siempre que respondan a un mismo tipo de renta, procedan del mismo pagador, les sea aplicable el mismo tipo de gravamen. No obstante, según el apartado 3, no se exigirá la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 31, ni tampoco, añade el [artículo 7.3](#) del RIRNR, respecto de las rentas exentas.

En conclusión, por las rentas derivadas de su actividad, los deportistas sólo deberán presentar la declaración (modelo 210) cuando soliciten la devolución del exceso de retención en relación con la cuota del impuesto (como consecuencia, por ejemplo, de la deducción de gastos o deducciones no tenidas en cuenta para la práctica de la retención), en un plazo que se inicia el 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la retención.

## V. Bibliografía

ÁLVAREZ MARTINEZ, R., (2007), «La fiscalidad internacional y sus efectos en los pilotos profesionales de Fórmula 1 y en el propio campeonato mundial de Fórmula 1», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* , 20, pp. 1-12. Recuperado de <https://www.aranzadi.es/aranzadi-instituciones>

ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F., (2005), «La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MCOCD», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* , 13.

BÁEZ MORENO, A., (2010), «El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCD: algunos apuntes a la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 29, pp. 311-327.

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.

CALDERÓN CORREDOR, Z., (2015), «Impuesto sobre la Renta de no Residente: cuestiones básicas», en: *Aspectos fiscales de la movilidad internacional de los recursos humanos*, Dykinson, SL, pp. 3-22. Recuperado de <https://app.vlex.com/>

CALVO SALINERO, R., MORENO GONZÁLEZ, S., PASTORIZA VÁZQUEZ, J.S. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., (2010 ) *Fiscalidad Internacional*, en CHICO DE LA CÁMARA, P., GALÁN RUIZ, J. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (dir. ), *Fiscalidad Práctica*, Tomo VI, Cizur Menor: CIVITAS-THOMSON REUTERS.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., (2013), «Residencia fiscal de las personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares», en SERRANO ANTÓN, F. (dir), *Fiscalidad Internacional* (1), 5.ª edic., Madrid, Ediciones CEF, pp. 119-143.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., (2016), «La fiscalidad de los no residentes en España (I): Elementos subjetivos», en CORRAL GUADAÑO, I., (dir), *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, 4.ª ed., Madrid, IEF, pp. 429-458.

CORDERO SAAVEDRA, L., (2002), «Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los Convenios para evitar la doble imposición», RDFHP, 264.

DELGADO PACHECO, A., (2013), «El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional: Cuestiones especialmente debatidas en España», en SERRANO ANTÓN, F., (dir.) *Fiscalidad Internacional*, 5.ª ed., Madrid, CEF.

FALCÓN Y TELLA, R., (2000), «La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen», *Quincena Fiscal*, 10.

FALCÓN Y TELLA, R., (1998), «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», *Civitas Revista de Derecho Deportivo*, 9.

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>

GARCÍA CARRETERO, B. (2018), «Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF», *Quincena Fiscal*, 10. Recuperado de <https://www.aranzadi.es/aranzadi-instituciones>

GARCÍA NOVOA, C., (2015), «La reforma fiscal y el mundo del fútbol», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 47, pp. 1-26. Recuperado de <https://www.aranzadi.es/aranzadi-instituciones>

HERNÁNDEZ GALANTE, J., (2013), «Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales», en SERRANO ANTÓN, F. (dir), *Fiscalidad Internacional (1)*, 5.ª edic., Madrid, Ediciones CEF, pp. 933-982.

HERRERA MOLINA, P.M., (2001), «Rentas imputadas por derechos de imagen (problemas constitucionales y de carácter internacional)», *Revista Técnica Tributaria*, 54.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I., (2001), *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Madrid, MARCIAL PONS.

MARTÍN JIMÉNEZ, A., (2011), «El artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el art. 17 MC OCDE debería ser eliminado)», *Revista Quincena Fiscal*, 15. Recuperado de <https://www.aranzadi.es/aranzadi-instituciones>

MENÉNDEZ MORENO, A., (2015), «La calificación de los derechos de imagen de los deportistas en el IRPF», *Quincena Fiscal*, 10.

MENÉNDEZ MORENO, A., (2000), «Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P (coord.) *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Valladolid, LEX NOVA, 2000.

MORÓN PÉREZ, C., (2017), «Medidas para evitar el fraude fiscal de los deportistas», en Morillas Cueva, L. (dir) et alt, *Respuestas jurídicas al fraude en el deporte*, Dykinson, SL, pp. 195-226. Recuperado de <https://0-app.vlex.com.columbus.uhu.es/>

OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J., (2001), «La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, 214.

PLAZA DE DIEGO, M.A., (2005), *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, Madrid, IEF.

ORTIZ CALLE, E. (2015), «La fiscalidad internacional de artistas y deportistas y los comentarios al modelo de convenio de la OCDE», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 48, pp. 1-29. Recuperado de <https://www.aranzadi.es/aranzadi-instituciones>

QUINTANA FERRER, E., (2008), «Régimen fiscal de los deportistas», en *Fiscalidad del Deporte*, Barcelona, BOSCH.

RAVENTÓS CALVO, S., (2013), «Las rentas de artistas y deportistas en la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo. Errores de concepto», *Revista de*

---

*Contabilidad y Tributación* , 364, pp. 103-114.

RELEA SARABIA, A., (2007), *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas* , Cizur Menor, THOMSON-ARANZADI.

RIBES RIBES, A., (2016), «Límites a la interpretación dinámica de los convenios de doble imposición internacional: el caso ING», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* , 1.

RIBES RIBES, A., (2013), «Interpretación del artículo 17.2 del Convenio de doble imposición entre España e Irlanda. STS 7-12-2012, Caso U2», *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad* , 2, pp. 57-63.

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>

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. Recuperado de <https://www.aranzadi.es/aranzadi-instituciones>

RODRÍGUEZ SANTOS, F.J., (1999), «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Crónica Tributaria* , 89.

RUIBAL PEREIRA, L., (2018), «La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF», *Revista de Contabilidad y Tributación*, 419, pp. 157-164.

SÁNCHEZ PINO, A.J., (2016), «La tributación de los deportistas en el IRPF», en CUBERO TRUYO, A., (dir) *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero* , Cizur Menor, CIVITAS, pp. 273-370

SERRANO ANTÓN, F., (2002), «Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional», en CARMONA FERNÁNDEZ, N., SERRANO ANTÓN, F. y BUSTOS BUIZA, J.A., *Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes* , Doc. 24/02, IEF, pp. 15-33. Recuperado de [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2002\\_24.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2002_24.pdf)

SIMÓN ACOSTA, E., (2016), «A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España», *Actualidad Jurídica Aranzadi* , 917. Recuperado de <https://www.aranzadi.es/aranzadi-instituciones>

SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T. y NÚÑEZ GRANÓN, M., (2013), «El Impuesto sobre la Renta de No Residentes: Hecho imponible y criterios de sujeción», en SERRANO ANTÓN, F. (dir), *Fiscalidad Internacional (1)*, 5.<sup>a</sup> edic., Madrid, Ediciones CEF.

TOVILLAS MORÁN, J.M., (2001), *El tratamiento tributario de los derechos de*

---

*imagen* , Madrid, MARCIAL PONS.

TERRASA, M., (2011), «La tributación internacional del artista y del deportista en el marco del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* , 31, pp. 1-28. Recuperado de <https://www.aranzadi.es/aranzadi-instituciones>

VELÁZQUEZ CUETO, F., (2012), «La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos», *Cuadernos de Formación, IEF* , 15, pp. 193-202. Recuperado de [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos\\_formacion/2012\\_15\\_17.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_17.pdf)

VOGEL, K., (1997), *On double taxation convention* , KLUWER LAW INTERNATIONAL.

---