



LA DIMENSIÓN INTERNACIONAL DEL FÚTBOL DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO TRIBUTARIO

**Reexaminando el fundamento y la aplicación práctica del
artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE**

TESIS DOCTORAL

Luis Toribio Bernárdez

Sevilla, 2019



LA DIMENSIÓN INTERNACIONAL DEL FÚTBOL DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO TRIBUTARIO

**Reexaminando el fundamento y la aplicación práctica del
artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE**

TESIS DOCTORAL

Programa de Doctorado en Derecho

Universidad de Sevilla, 2019

Autor: Luis Toribio Bernárdez

Director: Profesor Dr. Antonio Cubero Truyo

*“Conozca todas las teorías. Domine todas las técnicas,
pero al tocar un alma humana sea apenas otra alma humana”*

CARL JUNG

A mis padres, porque si he llegado hasta aquí,
ha sido, sin duda, por todo lo que ellos me enseñaron

SUMARIO

Abreviaturas empleadas

Resumen. Abstract

Capítulo I. Evolución histórica del fútbol y su fiscalidad en el plano internacional

1. Primer periodo (1863-1939): desde los inicios del fútbol moderno hasta la primera referencia concreta a los deportistas en una norma tributaria internacional
2. Segundo periodo (1939-1963): la confirmación de la tributación en la fuente de los deportistas en el primer Proyecto de Modelo de Convenio de la OCDE
3. Tercer periodo (1963-1992): la expansión del ámbito de aplicación del precepto dedicado a las rentas de los deportistas en el Modelo de Convenio de la OCDE
4. Cuarto periodo (1992-2019): el fútbol en el punto de mira de las autoridades fiscales

Capítulo II. La residencia fiscal del futbolista como elemento configurador de su tributación en el ámbito internacional

1. El decisivo papel de la residencia en la fiscalidad internacional
2. Normas que regulan la residencia fiscal de las personas físicas en el ordenamiento tributario español y su incidencia práctica en los futbolistas
3. La residencia en los convenios para evitar la doble imposición

Capítulo III. La tributación del futbolista profesional en los convenios para evitar la doble imposición (I): el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE

1. Introducción al análisis del artículo 17 del Modelo de la OCDE: la reivindicación del gravamen en el estado de la fuente como su característica destacada.
2. Requisitos subjetivos para la aplicación del artículo 17: en particular, la necesaria actuación en calidad de deportista en el Estado de la fuente
3. El concepto de deportista en el Modelo de Convenio de la OCDE
4. La actuación del futbolista en calidad de deportista en el Estado de la fuente
5. La importancia de una correcta delimitación subjetiva del precepto: su papel de *vis atractiva* para el conjunto de rentas que obtengan el futbolista y terceras personas con ocasión de la actuación deportiva
6. Paréntesis o reflexión adicional: la posible compatibilidad de la calificación del futbolista como artista o (más certeramente, en su acepción en la versión auténtica en inglés) *enterteiner*.

Capítulo IV. La tributación del futbolista profesional en los convenios para evitar la doble imposición (II): el ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE

1. El requisito objetivo para la aplicación del artículo 17: la necesaria conexión de las rentas con la actividad realizada en calidad de deportista en el Estado de la fuente
2. Calificación de los diferentes tipos de ingresos que suelen percibir los futbolistas a los efectos de los convenios para evitar la doble imposición: la interrelación del artículo 17 con otros preceptos del Modelo de Convenio de la OCDE
3. Cuantificación de las rentas derivadas de la actuación del futbolista en el extranjero. Dificultades de localización o imputación entre los distintos países implicados.

Capítulo V. La tributación de los clubes de fútbol (y otros sujetos distintos del propio futbolista) en los convenios para evitar la doble imposición: el apartado 2 del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE

1. El artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE: origen y fundamento
2. El ámbito objetivo de aplicación del artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE: ¿qué sujetos o entidades obtienen ingresos por la actuación deportiva de los futbolistas?
3. El ámbito objetivo de aplicación del artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE: ¿a qué rentas resulta aplicable?
4. Problemas prácticos en la aplicación del artículo 17 cuando el convenio de doble imposición no cuenta con el apartado 2 del precepto. Interpretación estática *versus* interpretación dinámica

Capítulo VI. Títulos para atenuar los efectos de la tributación en la fuente de las rentas deportivas: vías de exención, mecanismos para evitar la doble imposición y regímenes fiscales preferentes

1. Medidas adoptadas en el plano convencional
2. Medidas adoptadas de manera unilateral

Capítulo VII. Propuestas de reforma (o supresión) del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE: análisis doctrinal y aportación propia para la optimización de su aplicación en la práctica

1. Examen de las distintas posiciones doctrinales en torno al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE
2. Aportación propia: sistema de ‘ventanilla única’ para facilitar la tributación en la fuente de futbolistas y clubes

Conclusiones. Conclusions

Anexos

Bibliografía

Índice

RESUMEN

Si pensamos en el fútbol profesional actual, a nadie puede sorprender que nos refiramos a él como una disciplina deportiva con un extraordinario grado de internacionalización. Lo anterior, sin embargo, no supone ninguna novedad, pues lo cierto es que prácticamente desde sus orígenes, el fútbol moderno siempre mostró una clara vocación de despliegue hacia el extranjero, siendo habituales desde principios del siglo XX los partidos entre equipos de diferentes países, los torneos internacionales o el traspaso de jugadores a clubes de otras ligas. No obstante, en los últimos años asistimos a un fenómeno que parece ir un paso más allá en ese, ya de por sí avanzado, grado de internacionalización del fútbol, pues de un tiempo a esta parte han sido las propias competiciones nacionales las que han pretendido expandir su ámbito de aplicación a otras jurisdicciones o, si ponemos el acento en el aspecto puramente económico, a otros mercados. El mejor ejemplo de ello lo encontramos en nuestro país, pues esta ‘deslocalización’ de las competiciones nacionales ha supuesto que la última edición de la Supercopa de España, organizada por la Real Federación Española de Fútbol, se celebre en Marruecos (la próxima tendrá lugar previsiblemente en Arabia Saudí), y que la Liga de Fútbol Profesional haya llegado a un acuerdo con una multinacional norteamericana con la intención de disputar al menos un partido de liga por temporada en territorio estadounidense.

Ante tal escenario, las cuestiones fiscales adquieren un papel de gran importancia, pues tanto los clubes como los futbolistas se ven obligados de manera regular a desplazarse a otros países en el ejercicio de su actividad deportiva, de modo que quedan expuestos continuamente a la obtención de rentas de fuente extranjera, con las consecuencias que este nuevo y frecuente contexto puede desencadenar desde el punto de vista tributario. El afloramiento de rentas transnacionales incrementa de forma sensible el riesgo de sufrir situaciones de doble imposición internacional, de ahí que devenga fundamental para estos sujetos la figura de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. Sin embargo, si analizamos las disposiciones de tales convenios, enseguida nos damos cuenta de que la regla de tributación que se establece para las rentas que obtienen los deportistas (y los artistas) por sus actuaciones en el extranjero no ayuda, precisamente, a atajar de raíz el riesgo de sufrir doble imposición, pues se trata de un artículo (el equivalente al artículo 17 en el Modelo de Convenio de la OCDE, que es el que en la práctica siguen la amplia mayoría de convenios bilaterales) que permite el gravamen en el país donde la actuación tiene lugar (que, como país de la fuente, se ve legitimado para someter a gravamen las rentas que se entienden obtenidas en su territorio, confluyendo así con el gravamen por la renta mundial en el país de residencia, donde habrá que acudir a la aplicación del método para paliar la doble imposición establecido por el convenio).

Conviene subrayar que la regla dirigida a los deportistas (junto a los artistas) presenta un marcado carácter excepcional si la comparamos con la prevista en los artículos del Modelo de Convenio dedicados a los rendimientos empresariales (artículo 7) o a los rendimientos del trabajo dependiente (artículo 15), especialidad que induce, por tanto, a un estudio profundo y pausado de los postulados en los que se sustenta. La parte central de nuestro trabajo está dedicada al análisis del ámbito de aplicación, tanto subjetivo como objetivo, del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE. Por un lado, examinamos

en qué medida y bajo qué circunstancias los futbolistas y los equipos de fútbol han de considerarse comprendidos en el campo subjetivo del precepto. Por otro lado, tratamos de delimitar qué factores concretos han de darse para que las rentas que obtienen estos sujetos puedan quedar abarcadas en el ámbito objetivo del artículo. Para ello, nos apoyaremos principalmente en los Comentarios oficiales al Modelo de la OCDE, por el gran valor interpretativo que le conceden tanto los órganos administrativos como los judiciales, y comprobaremos que, a pesar del gran esfuerzo que viene realizando el Comité de Asuntos Fiscales en su afán por hacer de tales Comentarios una guía interpretativa completa y actualizada, aún quedan varias cuestiones conflictivas que no terminan de encontrar una solución coherente y pacífica en lo que respecta al artículo 17.

Precisamente son estas cuestiones conflictivas las que han provocado que haya ido generándose en torno al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE una suerte de ‘desprestigio’ en el panorama internacional, lo que, a su vez, ha derivado en: cierta propensión doctrinal perceptible hacia la defensa de la supresión de tan particular norma; cierta reclamación creciente de los deportistas en aras de un tratamiento fiscal menos gravoso por sus actuaciones en el extranjero; y cierto grado de exigencia imperativa -en vías de consolidación- por parte de los entes organizadores de las competiciones internacionales a los países sede o anfitriones, exigencia de implantación de regímenes fiscales preferentes para descartar la tributación en la fuente de las rentas vinculadas a la competición. Todos estos aspectos también encuentran su oportuno examen en la presente investigación y nos llevan a reflexionar sobre la deriva que podría seguir el artículo 17 en los tiempos venideros, llegando a la conclusión de que el contexto fiscal que parece ir quedando esbozado en la era post-BEPS no invita a pensar en la eliminación del precepto. Algunos de los ejes de actuación en la fiscalidad internacional surgidos tras BEPS muestran una clara orientación hacia el fortalecimiento de la tributación en la fuente o en el mercado, principio este del que artistas y deportistas habrían venido a representar la avanzadilla.

La última parte del estudio se centra, por consiguiente, en buscar soluciones viables y efectivas que permitan evitar o, al menos, aminorar la conflictividad que provoca la aplicación en la práctica del artículo 17 del Modelo de Convenio. En tal sentido, proponemos instaurar un régimen de ventanilla única (similar al que se viene utilizando en la Unión Europea desde hace unos años en el IVA) que permita tanto a los futbolistas como a los clubes cumplir con las obligaciones fiscales en el resto de Estados en los se hayan producido sus actuaciones, pero desde el país de residencia, utilizando para ello la propia declaración que, como contribuyentes del impuesto sobre la renta, están obligados a presentar de forma natural y ordinaria en su país.

ABSTRACT

If we consider today's professional football, no one can be surprised that we refer to it as a sporting discipline with an extraordinary degree of internationalization. This, however, is nothing new, as it is true that practically from its origins, modern football has always shown a clear vocation to deploy abroad, with matches between teams from different countries, international tournaments or transfers of players to clubs from other leagues being common since the beginning of the 20th century. However, in recent years we have witnessed a phenomenon that seems to go one step further in that already advanced degree of internationalization of football, since for some time now it has been the national competitions themselves that have sought to expand their scope of application to other jurisdictions or, if we emphasize the purely economic aspect, to other markets. The best example of this can be found in our country, as this 'delocalization' of national competitions has meant that the last edition of the Spanish Super Cup, organized by the *Real Federación Española de Fútbol*, has been held in Morocco (the next one will probably take place in Saudi Arabia), and that the Professional Football League has reached an agreement with a North American multinational with the intention of playing at least one league match per season on US territory.

In this context, tax issues play a very important role, as both clubs and footballers are regularly forced to move to other countries in the exercise of their sporting activity and, consequently, are continually exposed to obtaining income from foreign sources, with the consequences that this new and frequent context can trigger from a tax point of view. The outflow of transnational income significantly increases the risk of suffering situations of international double taxation, which is why bilateral treaties to avoid double taxation are of crucial importance for these subjects. However, if we analyze the provisions of such treaties, we soon realize that the taxation rule established for the income earned by sportspersons (and artists) for their performances abroad does not precisely help to stem the risk of double taxation, since it is an article (equivalent to Article 17 in the OECD Model Convention, which is the practice followed by the vast majority of bilateral agreements) which enables the taxation in the country where the performance takes place (which, as the country of the source, is entitled to tax the income that is understood to be obtained in its territory, thus converging with the global income tax in the country of residence, where it will be necessary to resort to the application of the method to avoid double taxation established by the treaty).

It should be stressed that the rule addressed to sportspersons (together with artists) has a markedly exceptional character if we compare it with the one foreseen in the articles of the Model Convention dedicated to business profits (article 7) or to the income from employment (article 15), a specialty that invites, therefore, an in-depth and paused study of the postulates on which it is based. The central part of our work is dedicated to the analysis of the scope of application, both subjective and objective, of Article 17 of the OECD Model Convention. On the one hand, we examine to what extent and under what circumstances footballers and football teams are to be regarded as falling within the subjective scope of the precept. On the other hand, we try to delimit what specific factors have to be given in order for the rents obtained by these subjects to fall within the

objective scope of the article. To this end, we will rely mainly on the Official Commentaries to the OECD Model, due to the great interpretative value that both administrative and judicial bodies attribute to it, and we will verify that, despite the great effort that the Committee on Fiscal Affairs has been making in its eagerness to make such Commentaries a complete and updated interpretative guide, there are still several conflicting issues that do not fully find a coherent and peaceful solution regarding Article 17.

It is precisely these controversial issues that have led to a sort of 'discredit' in the international context around Article 17 of the OECD Model Convention, which in turn has led to: a certain perceptible doctrinal propensity towards the defense of the suppression of such a particular rule; a certain growing demand by sportspersons for a less burdensome tax treatment of their actions abroad; and a certain degree of imperative demand - in the process of consolidation - to the host countries of international competitions, for the implementation of preferential tax regimes, by the organizing bodies of the same, in order to exclude taxation at the source of this type of income. All these aspects also find their appropriate examination in the present research and lead us to reflect on the drift that could follow Article 17 in the coming times, reaching the conclusion that the tax context that seems to be emerging in the post-BEPS period does not invite us to think about the elimination of the precept. Some of the main lines of action in international taxation that emerged after BEPS show a clear orientation towards the strengthening of taxation at source or in the market, a principle that artists and sportsmen would have come to represent the advance guard.

The last part of the study therefore focuses on seeking viable and effective solutions that will make it possible to avoid or, at least, lessen the conflict caused by the practical application of Article 17 of the Model Convention. In this sense, we propose to establish a one-stop-shop system at European Union level (similar to the one that has been used for some years in VAT) that allows both footballers and clubs to fulfil their tax obligations in the rest of the States from their country of residence, using for this purpose their own declaration that, as income tax payers, they are obliged to present naturally and ordinarily in their country.

CAPÍTULO I

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL FÚTBOL Y SU FISCALIDAD EN EL PLANO INTERNACIONAL

SUMARIO

1. PRIMER PERIODO (1863-1939): DESDE LOS INICIOS DEL FÚTBOL MODERNO HASTA LA PRIMERA REFERENCIA CONCRETA A LOS DEPORTISTAS EN UNA NORMA TRIBUTARIA INTERNACIONAL. 1.1. El origen británico del fútbol moderno, su rápida expansión por el resto del mundo y su temprana vocación profesional. 1.2. El marcado carácter internacional del fútbol desde sus comienzos. 1.3. Aparición de los primeros Convenios para evitar la doble imposición internacional. 1.4. La ausencia de referencia a los deportistas en los primeros Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición: el Proyecto de Convenio de 1928 y los Modelos de Convenio de México (1943) y Londres (1946) de la Liga de Naciones. 1.5. Las primeras alusiones a los deportistas en los convenios para evitar la doble imposición: el artículo XI del Convenio entre Estados Unidos y Suecia de 1939 como primer acercamiento a la tributación incondicional de sus rentas en el país de la fuente. 2. SEGUNDO PERIODO (1939-1963): LA CONFIRMACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EN LA FUENTE DE LOS DEPORTISTAS EN EL PRIMER PROYECTO DE MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE. 2.1. El fútbol en un constante proceso de internacionalización. 2.2. El tratamiento de las rentas de los deportistas en los convenios para evitar la doble imposición suscritos entre 1940 y 1960. 2.3. El primer proyecto de Modelo de Convenio de la OCDE y su referencia a las rentas obtenidas por los deportistas. 3. TERCER PERIODO (1963-1992): LA EXPANSIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PRECEPTO DEDICADO A LAS RENTAS DE LOS DEPORTISTAS EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE. 3.1. La consolidación del fútbol como un negocio de cifras multimillonarias a escala mundial. 3.2. La incorporación de un apartado segundo al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE como respuesta a las prácticas elusivas que comenzaban a ser frecuentes entre artistas y deportistas. 3.3. El Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1987 como consagración del principio de tributación en la fuente de las rentas derivadas de actuaciones artísticas y deportivas. 3.4. Principales novedades introducidas en la versión del año 1992 del Modelo de Convenio de la OCDE y en sus Comentarios en relación a las rentas derivadas de actuaciones artísticas y deportivas. 4. CUARTO PERIODO (1992-2019): EL FÚTBOL EN EL PUNTO DE MIRA DE LAS AUTORIDADES FISCALES. 4.1. El negocio del fútbol en continuo crecimiento, su definitiva mercantilización y las primeras inspecciones tributarias en el sector. 4.2. El caso Bosman, la Ley Beckham y otros hitos que han ayudado a potenciar la expansión internacional de nuestro fútbol. 4.3. Evolución de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE hasta llegar a la versión actual. 4.4 El fútbol español en el siglo XXI: de nuevo en el punto de mira de las autoridades fiscales.

El actual régimen fiscal de las rentas que genera el fútbol en el plano internacional es el resultado de una larga evolución histórica cuyo comienzo podemos situar a finales del siglo XIX. Durante todo este tiempo, el tratamiento tributario de las rentas que obtienen futbolistas y clubes por sus actuaciones en el extranjero ha ido experimentando sucesivos y significativos cambios; cambios que, a su vez, han venido provocados por múltiples factores, entre los que cabría destacar: la aparición y posterior evolución de los Convenios internacionales en materia tributaria, el desarrollo y perfeccionamiento de los impuestos sobre la renta -tanto de los sujetos que tienen la consideración de residentes, como, más recientemente, de los no residentes- en los ordenamientos jurídicos de la gran mayoría de países y la propia transformación del fútbol, que comenzó siendo una simple actividad deportiva de carácter aficionado y que ha terminado por convertirse en uno de los mayores negocios a nivel global.

Un recorrido a lo largo de esta evolución histórica, centrándonos no solo en identificar los cambios más significativos acaecidos sino, sobre todo, en analizar la causa o el motivo último de estos, resultará fundamental para poder comprender dónde nos encontramos en la actualidad y cómo hemos llegado hasta aquí. Así, cuando tengamos ocasión de estudiar el carácter excepcional de algunos de los aspectos más relevantes de la tributación internacional de los futbolistas podremos localizar el origen de tal excepcionalidad y cuestionarnos si esas particularidades siguen estando justificadas en la actualidad.

Así pues, el presente Capítulo se divide en cuatro apartados, que se corresponden con los cuatro periodos que, de una manera más o menos nítida, podemos distinguir dentro de ese proceso evolutivo que ha experimentado la fiscalidad de los futbolistas en el ámbito puramente internacional. La primera etapa abarca desde el origen del fútbol moderno hasta el comienzo de la II Guerra Mundial. La segunda de ellas se extiende desde 1939 hasta 1963, año en el que la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) publicó el primer proyecto de Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional. La tercera etapa ocupa desde 1963 hasta el año 1992, momento en el que los Comentarios al precepto dedicado a las rentas de los deportistas en el Modelo de Convenio de la OCDE sufrieron una importante modificación que afectaría de manera decisiva a las rentas generadas por los futbolistas y, especialmente, por los clubes de fútbol. La cuarta etapa, por último, abarca el periodo que transcurre desde 1992 hasta nuestros días.

1. PRIMER PERIODO (1863-1939): DESDE LOS INICIOS DEL FÚTBOL MODERNO HASTA LA PRIMERA REFERENCIA CONCRETA A LOS DEPORTISTAS EN UNA NORMA TRIBUTARIA INTERNACIONAL

1.1. El origen británico del fútbol moderno, su rápida expansión por el resto del mundo y su temprana vocación profesional

Si bien los historiadores no han sido capaces de identificar en qué momento se originó el fútbol en su forma más elemental, esto es, como actividad física grupal consistente en golpear un objeto esférico con las extremidades inferiores, sí que existe cierto consenso en torno a la fecha en que puede situarse el nacimiento del fútbol moderno, es decir, el

fútbol que hoy conocemos como deporte que enfrenta a dos equipos de once jugadores y que está sometido a una serie de reglas básicas que ordenan el desarrollo del juego. Tal fecha se identifica con el 26 de octubre de 1863, día en el que once delegados de distintas escuelas de fútbol británicas se reunieron en Londres para fijar un código definitivo de normas que regularan de una manera uniforme el desarrollo de esta modalidad deportiva. De dicha reunión nacería la *Football Association*, primer organismo oficial en el sector del fútbol, que sería el encargado de redactar ese pionero reglamento y que fue publicado tan solo unas semanas después, en el mes de diciembre de ese mismo año¹.

La normalización del fútbol en Inglaterra y el fuerte crecimiento que el Imperio británico venía experimentando con motivo de la Revolución Industrial impulsaron la expansión de esta recién institucionalizada disciplina deportiva a una gran velocidad. Así, desde la década de 1870 y gracias, en buena medida, al gran número de marinos, comerciantes y trabajadores británicos que en sus desplazamientos al extranjero se dedicaron a ‘predicar’ sobre este nuevo deporte y a fundar sus propios clubes, el fútbol se expandió y consolidó en otros territorios de manera muy rápida.

De esta forma, a finales del siglo XIX se jugaba al fútbol en buena parte de Europa, América y África y a principios del siglo XX casi todos los países europeos ya contaban con una federación de fútbol y un campeonato nacional de liga. España, no obstante, fue uno de los países europeos más demorados en este sentido, pues la Federación Española de Fútbol, tras dos intentos infructuosos en 1905 y 1909, no quedó definitivamente instaurada hasta 1913² y el primer campeonato liguero no se celebró hasta el año 1929³.

Pese a que por aquel entonces el profesionalismo en el deporte estaba prohibido, el fútbol, prácticamente desde sus orígenes, comenzó a mostrar claros rasgos de profesionalización. En la década de los sesenta ya había futbolistas ingleses que percibían remuneraciones de sus clubes de manera encubierta y hacia 1880 se comenzaron a ver los primeros equipos profesionales en Gran Bretaña. Se instauró así en el fútbol británico una especie de profesionalización de hecho que terminaría siendo legalizada por la *Football Association* de Inglaterra en 1885 y posteriormente por su homóloga escocesa en 1893, lo que provocó que los futbolistas, al convertirse en profesionales, aumentaran considerablemente sus emolumentos y que a principios del siglo XX comenzaran a darse los primeros traspasos de jugadores entre clubes por cantidades sustanciosas.

En el resto de Europa, a pesar de un avivado debate que enfrentaba a los defensores del amateurismo⁴, que no concebían que se pudiera percibir una remuneración por practicar

¹ Para un análisis más detallado de estos acontecimientos iniciales véase CONNOLLY y MACWILLIAM (2015), págs. 17 y siguientes.

² Se trata de una fecha tardía si tenemos en cuenta que las primeras referencias sobre el fútbol en España se sitúan en Huelva en torno al año 1870, cuando ingenieros y trabajadores ingleses que se encontraban destinados en las minas de Río Tinto ya organizaron algunos partidos entre aficionados. Sobre este particular puede verse ALBA (2010) o ROMERO (2010).

³ No obstante, con anterioridad a esta fecha ya existía una competición oficial de fútbol en España, la Copa, que celebró su primera edición en 1902 con la participación de cinco equipos (Madrid, New, Barcelona, Espanyol y Vizcaya).

⁴ Un buen ejemplo de ello lo encontramos en Holanda, país que mantuvo el carácter aficionado del fútbol hasta 1956, lo que provocó que durante muchos años el nivel competitivo de los clubes holandeses y de su selección nacional se encontrara por debajo del resto de equipos europeos.

una actividad deportiva, y los partidarios del profesionalismo, se acabaron imponiendo, como era lógico, estos últimos y a mediados de la década de 1920 la profesionalización del fútbol ya era un hecho, pues ya se había extendido por casi toda Europa, siendo legalizada formalmente por la *Fédération Internationale de Football Association* (en adelante, FIFA) en 1926. En España el profesionalismo fue reconocido por la Real Federación Española de Fútbol (en adelante, RFEF) un año más tarde, en 1927, y, al igual que había sucedido en el Reino Unido, los traspasos de jugadores entre clubes y la suscripción de contratos con elevados salarios no se hicieron esperar.

1.2. El mercado carácter internacional del fútbol desde sus comienzos

Cuando hablamos de su carácter internacional no solo nos referimos a la rápida expansión que el fútbol experimentó a nivel global, sino más bien al hecho de que, prácticamente desde su origen, comenzaron a ser habituales los partidos que enfrentaban a clubes o selecciones nacionales de diferentes países, así como los torneos y las giras internacionales.

El primer partido internacional del que se tiene constancia enfrentó en 1872 a Inglaterra y Escocia y tan solo un año más tarde, en 1873, se disputaría el primer partido de carácter intercontinental⁵. Asimismo, el primer torneo internacional, la *Home International Championship*, tuvo lugar en 1882 con la participación de los cuatro equipos nacionales de las islas británicas: Escocia, Inglaterra, Irlanda y País de Gales.

En la Europa continental, los partidos entre selecciones nacionales comenzarían con la llegada del siglo XX. Así, en octubre de 1902 se disputó el primer partido entre selecciones continentales, Austria y Hungría, y en los años siguientes se irían estrenando el resto de selecciones europeas⁶. La selección española de fútbol fue una de las más rezagadas, pues su debut oficial no tuvo lugar hasta agosto del año 1920, cuando participó los Juegos Olímpicos de Amberes.

Precisamente fueron los Juegos Olímpicos celebrados en Londres en 1908 la primera competición internacional que enfrentó a selecciones nacionales británicas y continentales. En concreto, fueron cinco los países que se inscribieron en esta novedosa modalidad deportiva dentro de unos Juegos Olímpicos: Inglaterra, Dinamarca, Francia, Holanda y Suecia. Ese mismo año, la selección inglesa ya había emprendido su primera ‘gira internacional’ por el continente enfrentándose a Austria, Hungría y República Checa.

Sin embargo, con el inicio de la I Guerra Mundial, el fútbol, que ya se había consolidado como el deporte más popular del continente, tuvo que detener por razones evidentes la

⁵ En concreto, el 6 de diciembre de 1873, como relata GALLEGO (2010), en la Universidad de Yale (New Haven, Estados Unidos) un conjunto local se enfrentó a un equipo de ex alumnos del colegio de Eton, los *Old Etonians*, que se desplazó desde Inglaterra.

⁶ El primer partido de la selección francesa tuvo lugar en 1904 contra Bélgica. Por su parte, el equipo nacional alemán se estrenaría en Basilea, enfrentándose a Suiza en el año 1908, mientras que Italia lo hizo dos años más tarde en un partido que le enfrentó a la selección de Francia. Fuera de Europa, Argentina y Uruguay tuvieron un estreno más temprano, pues la primera vez que se enfrentaron fue en mayo de 1901, mientras que la selección brasileña disputó su primer partido en 1914, precisamente contra Argentina.

mayor parte de los eventos de carácter internacional. Durante la posguerra, no obstante, con la vuelta a la normalidad deportiva, comenzaron a emerger clubes y selecciones de otros países europeos con un gran nivel competitivo y el fútbol británico perdió la hegemonía que había venido ostentando desde el principio.

A partir de los años 20, con el profesionalismo ya instaurado en buena parte de Europa, empezó a ser habitual que los clubes de fútbol realizaran giras por el continente para enfrentarse a los equipos de otros países europeos. Comenzaba de esta manera una práctica que se iría acentuando con el paso de los años y que confirmaba la vocación eminentemente internacional con la que nacía este deporte.

1.3. Aparición de los primeros Convenios para evitar la doble imposición internacional

Coincidiendo en el tiempo con los orígenes del fútbol moderno, la tributación sobre la renta, tal y como hoy la conocemos, fue introducida en la mayoría de países europeos a finales del siglo XIX y principios del siglo XX. A través de estas figuras impositivas, los Estados sometían a gravamen tanto las rentas que obtenían los sujetos que eran considerados residentes fiscales, como las rentas que obtenían en su territorio los sujetos no residentes.

Con la implantación de estos primeros impuestos sobre la renta por toda Europa, aumentaban las posibilidades de que los individuos con mayor grado de movilidad (entre otros, empresarios, comerciantes, marineros y, ahora también, ciertos deportistas) tuvieran que soportar un doble gravamen sobre las rentas que obtenían en sus desplazamientos al extranjero al verse obligados a tributar tanto en el país donde residían de manera habitual como en el país donde se entendiera obtenida la renta. El riesgo de soportar situaciones de sobreimposición se agravó tras la I Guerra Mundial, cuando buena parte de los países involucrados elevaron de manera significativa los tipos impositivos con el objetivo de recaudar los fondos necesarios para poder reconstruir las zonas afectadas.

Ante este escenario, los Estados comenzaron a tomar conciencia de que el riesgo de sufrir doble imposición internacional podría generar efectos perversos sobre los intercambios comerciales y el desarrollo económico, por lo que enseguida emprendieron la búsqueda de mecanismos dirigidos a evitar, o al menos minimizar, esa amenaza. De esta forma surgieron los primeros convenios para evitar la doble imposición internacional que, ya desde sus orígenes, presentaron una estructura muy parecida a la que mantienen en la actualidad, pues a cada tipo de renta se le dedicaba un precepto en particular que era el encargado de establecer cuál o cuáles de los países signatarios, y bajo qué circunstancias, tenía potestad para someter a gravamen ese tipo concreto de renta⁷.

⁷ El primer Convenio con medidas concretas para evitar la doble imposición fue suscrito entre Austria y Prusia el 21 de junio de 1899. Tras este primer Convenio hubo que esperar más de dos décadas hasta que el 31 de diciembre de 1921 Alemania y Checoslovaquia suscribieron un nuevo Convenio, ahora sí, con el objetivo específico de evitar la doble imposición. Los dos siguientes Convenios de este tipo serían firmados tan solo unas semanas después, el 18 de febrero y el 23 de mayo de 1922 entre Austria y Checoslovaquia y entre Alemania y Austria, respectivamente.

En estos primeros Convenios, el reparto de la potestad tributaria sobre los beneficios empresariales, los rendimientos profesionales y los sueldos y salarios se configuraba de la siguiente manera:

- Los beneficios empresariales solo podían someterse a tributación en el país donde la actividad empresarial se llevara a cabo a través de un establecimiento permanente⁸.
- Los rendimientos profesionales (rendimientos derivados de las ciencias, el arte, la enseñanza o la educación o de cualquier profesión liberal) solo tributarían en el país de la residencia, a no ser que la actividad profesional se llevara a cabo en el otro país a través de un centro de negocios permanente⁹.
- En cuanto a los sueldos y salarios, tan solo aparecen contemplados aquellos que derivan de servicios que son retribuidos mediante fondos públicos, estableciéndose que tales rendimientos solo serían sometidos a tributación en el país donde el pago fuera efectuado¹⁰.

Vemos, pues, que en estos primeros Convenios, a diferencia de lo que ocurría con las actividades artísticas que sí aparecían contempladas en el precepto dedicado a los rendimientos profesionales, no se hacía mención alguna a los rendimientos derivados de actividades deportivas, posiblemente porque hasta entonces había sido poco frecuente que los deportistas fueran remunerados por sus actividades en el extranjero y, en consecuencia, los Estados no estimaron conveniente incluir una regulación expresa de tales rentas. A resultas de lo anterior, el tratamiento que recibirían los ingresos de los deportistas en estos Convenios sería el mismo que el del resto de trabajadores.

⁸ El artículo 3 de los Convenios suscritos por Alemania con Checoslovaquia y Austria, cuya contenido puede consultarse en LEAGUE OF NATIONS (1928 a), disponía lo siguiente:

“(1) Industrial undertakings (the exploitation of a productive undertaking or the exercise of a lucrative profession) and the income or profits derived therefrom shall only be subject to direct taxation in the State in which a business establishment for carrying on the undertaking is maintained.

(2) The term “business establishment” shall include: the manager’s offices, branch establishments, workshops, offices where purchases or sales are effected, depots, branches and all other establishments maintained for the purpose of the carrying on of the industry by the owner himself or his partners, responsible agents or other permanent representatives.

(3) If an industrial or commercial enterprise possesses business establishments in both States, direct taxes shall only be levied in each State in proportion to the amount of business transacted in the establishments situated in that State. The Finance Ministers of the two States shall come to an agreement regarding the equitable apportionment of the income or profits derived from such undertakings.

(4) Partnerships in undertakings established in the form of companies (with the exception of mining shares (Kuxen), shares, founders’ shares and other securities) shall be regarded as lucrative undertakings.

(5) The foregoing provisions shall not apply to taxes on hawking and other itinerant trades.

⁹ El artículo 4 de los referidos Convenios establece: *“In the case of income derived from the practice of science, art, letters, teaching or education or from the exercise of the professions of physician, lawyer, architect or engineer or of any other liberal profession, the provisions of Article 3 shall only apply in so far as the permanent headquarters of the professional activity (professional establishment) are situated in the other State”.*

¹⁰ Según dispone el artículo 6 de los Convenios indicados: *“Salaries or allowances granted for services rendered or earned in a profession in which an individual is or was formerly engaged (salaries, pensions, half-pay, maintenance allowances, etc.) and payable at fixed intervals from the public funds (State, provincial, district, communal funds, etc.) shall only be subject to direct taxation in the country in which the payment is effected”.*

En cualquier caso, los futbolistas, que ya habían visto legalizada su profesión en buena parte de Europa y que, por tanto, ya podían percibir un sueldo regular por parte de los equipos donde prestaban sus servicios, debían empezar a tener en cuenta las disposiciones de aquellos convenios que pudieran resultarles de aplicación.

En este sentido, surge una primera duda relacionada con la participación de los jugadores en los partidos del equipo nacional -que por aquel entonces representaban la vía más habitual para participar en eventos deportivos en el extranjero-, pues como veremos en el Capítulo VI, no está claro que los pagos que puedan percibir los futbolistas por su participación en tales partidos deban ser considerados sueldos o salarios sufragados con fondos públicos. De tal calificación dependería, con arreglo a las disposiciones de estos pioneros Convenios, que tales rentas solo pudieran ser sometidas a gravamen en el país donde el pago fuera efectuado -entendiendo que dicho pago se debería considerar efectuado en el país del que fuese nacional, al ser este el país donde residiría el sujeto pagador de tales rentas, por lo general, la federación de fútbol de dicho país-.

En el caso de los rendimientos satisfechos a los jugadores por sus clubes, al encontrarnos ante una modalidad de renta no contemplada en ninguno de los preceptos de los referidos Convenios, entendemos que no habría obstáculo para que aquellos pudieran ser sometidos a tributación en el país donde se llevase a cabo la actividad deportiva, ya que en tal caso no resultaría de aplicación ni la regla del establecimiento permanente, al no tratarse de rendimientos profesionales, ni la regla del lugar del pago, que solo resultaba aplicable, como hemos apuntado, a los sueldos y salarios sufragados con fondos públicos.

1.4. La ausencia de referencia a los deportistas en los primeros Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición: el Proyecto de Convenio de 1928 y los Modelos de Convenio de México (1943) y Londres (1946) de la Liga de Naciones

El 31 de octubre de 1928 un Comité de Expertos en tributación internacional, que había sido convocado al efecto por el Consejo de la Liga de Naciones, presentó un Informe sobre doble tributación y evasión fiscal en el que se incluyó el primer proyecto de Modelo de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos directos¹¹.

En dicho Proyecto, al igual que había venido sucediendo en los Convenios que analizamos en el epígrafe anterior, se establecían unas reglas de reparto de la potestad tributaria para cada tipo de renta. Así, los rendimientos del trabajo (salarios, sueldos y cualquier otro tipo de retribución que no tuviera la consideración de rendimientos empresariales o profesionales) se encontraban regulados en el artículo 7, en virtud del cual los salarios, sueldos y demás retribuciones podrían someterse a tributación en el Estado donde los perceptores desarrollaran su trabajo, mientras que los salarios de los

¹¹ Aunque en realidad fueron tres los proyectos de Convenio que recogía en su Informe el Comité de Expertos -bajo el título "*Bilateral Conventions for the Prevention of Double Taxation in the Special Matter of Direct Taxes*"-, no existían diferencias entre ellos en lo que al reparto de la potestad tributaria se refiere, por lo que, a los efectos que ahora interesan, nos referimos a ellos de manera unitaria. Estos originarios proyectos pueden consultarse en LEAGUE OF NATIONS (1928 b), págs. 7 a 22.

funcionarios y empleados públicos que prestasen servicios en el extranjero podrían quedar sujetos a gravamen en el Estado que abonara dichos salarios¹².

En los Comentarios a este precepto el Comité de Expertos explica que estos ingresos se producen efectivamente en el Estado donde se lleva a cabo el trabajo y que, por tanto, pueden ser gravados fácilmente en la fuente. No obstante, el Comité añade que sería posible incorporar cláusulas particulares que dispensaren un tratamiento especial a los trabajadores fronterizos y a aquellos otros trabajadores que, como podía suceder en el caso de los futbolistas, se encontraran en el otro Estado contratante realizando una actividad o un trabajo de forma itinerante, sin aclarar ni especificar, sin embargo, en qué podría consistir ese tratamiento especializado¹³.

Tras este inicial Proyecto de Convenio, la Liga de Naciones por fin publicaría en 1943 un primer Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición -“*Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income. Mexico Draft*”-, Modelo que sería revisado tan solo tres años más tarde -“*Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income and Property. London Draft*”-¹⁴. Estos dos Modelos tampoco contenían ninguna alusión específica a las rentas derivadas de las actuaciones de los deportistas y, por tanto, los futbolistas tendrían que seguir atendiendo a la regla general aplicable a los rendimientos del trabajo dependiente (artículo VII en la versión de México y artículo VI en la de Londres) que, en ambos casos, disponía lo siguiente:

- Las retribuciones del trabajo o por servicios personales podrán someterse a tributación en el Estado contratante donde el trabajo o los servicios sean efectuados.
- No obstante, si el individuo tuviera su domicilio fiscal en uno de los Estados contratantes, estaría exento de tributación por esta clase de rendimientos en el otro Estado contratante siempre que su presencia física en este último no superase los 183 días a lo largo del año.
- Si el individuo, en cambio, estuviera presente en el otro Estado por un periodo superior a los 183 días, podrían someterse a tributación en este Estado los rendimientos que obtuviera durante dicha estancia, pero en ese caso tales rendimientos no podrían someterse a tributación en el Estado donde tuviera su domicilio fiscal.

Se introducía así por vez primera la ‘regla de los 183 días’ para dirimir la potestad tributaria sobre los rendimientos del trabajo, estableciéndose que estos solo podrían tributar en el país de la fuente si la presencia física del trabajador en el mismo superase

¹² LEAGUE OF NATIONS (1928 b), pág. 8, en su versión original en inglés: “*Salaries, wages or other remuneration of any kind shall be taxable in the state in which recipients carry on their employment. Salaries of officials and public employees who are serving abroad shall, however, be taxable in the State which pays these salaries*”.

¹³ LEAGUE OF NATIONS (1928 b), pág. 13: “*The income is actually produced in that State and the tax can easily be levied at the source. Nevertheless, special clauses may be inserted to meet the case of persons working in the vicinity of the frontier or engaged in any itinerant occupation, employment or trade*”.

¹⁴ El texto en inglés de ambos Modelos se puede consultar en LEAGUE OF NATIONS (1946), págs. 58 a 85.

los 183 días a lo largo del año. En el caso de no superar ese periodo mínimo, los rendimientos obtenidos por trabajos desarrollados en el Estado de la fuente quedarían exentos de tributación en este Estado y, en consecuencia, las retribuciones del trabajo solo podrían someterse a tributación en el Estado donde el trabajador tuviera su domicilio fiscal¹⁵.

Así pues, con arreglo a esta novedosa regla -que aún hoy mantiene su vigencia para los rendimientos del trabajo dependiente en virtud del artículo 15 del actual Modelo de Convenio de la OCDE-, los futbolistas no tendrían que tributar en el país de la fuente por los ingresos que obtuvieran por su participación en partidos o competiciones celebrados en el extranjero, pues en tales casos difícilmente superarían ese periodo mínimo de 183 días de presencia física en su territorio y, por tanto, tales ingresos solo podrían ser gravados en el país donde tuvieran su domicilio fiscal.

1.5. Las primeras alusiones a los deportistas en los convenios para evitar la doble imposición: el artículo XI del Convenio entre Estados Unidos y Suecia de 1939 como primer acercamiento a la tributación incondicional de sus rentas en el país de la fuente

El primer Convenio bilateral en el que se incluyó una referencia expresa a los rendimientos obtenidos por los deportistas fue el suscrito entre Estados Unidos y Suecia en 1939. En su artículo XI, dedicado a los rendimientos del trabajo personal, se articulaba una regla general similar a la del proyecto de Convenio de la Liga de Naciones, de tal forma que estos rendimientos, en principio, sí podrían ser gravados en el Estado contratante donde los servicios fueran prestados. No obstante, el precepto también contemplaba dos excepciones a esa regla general:

- Las rentas no podrían tributar en el Estado de la fuente si la presencia del trabajador en el mismo a lo largo del año fiscal fuese inferior a los 180 días y el trabajo fuera desarrollado o los servicios fueran prestados para un sujeto o entidad radicado en el Estado de la residencia.
- Tampoco tributarían este tipo de rentas en el Estado de la fuente si la presencia del trabajador en el mismo a lo largo del año fiscal fuese inferior a los 90 días y los ingresos percibidos por tales trabajos no excedieran en el cómputo anual de los 3.000 dólares.

Ahora bien, el apartado d) del citado precepto puntualizaba que estas dos excepciones no resultarían de aplicación a “los ingresos de individuos tales como actores, artistas, músicos o atletas profesionales”¹⁶, ingresos que, en consecuencia, podrían ser sometidos a gravamen en cualquier caso por el país de la fuente.

¹⁵ Según los Comentarios al artículo VI del Modelo de Convenio de Londres, esta modificación en las reglas de reparto de la potestad tributaria sobre los rendimientos del trabajo iba dirigida a facilitar las operaciones de las empresas que realizaban negocios transnacionales, así como el desplazamiento de los trabajadores expatriados. Véase LEAGUE OF NATIONS (1946), pág. 23.

¹⁶ La versión original en inglés de este apartado disponía lo siguiente: “*The provisions of paragraphs (b) and (c) of this Article shall have no application to the professional earnings of such individuals as actors, artists, musicians and professional athletes*”.

Según explica NITIKMAN, esta regla fue introducida a instancias de Estados Unidos y a pesar de las reticencias iniciales de Suecia, dado que “los negociadores norteamericanos, ya en 1939, contemplaban la posibilidad de que actores suecos percibieran importantes sumas de dinero en los Estados Unidos en periodos cortos de tiempo sin la necesidad de contar con las estructuras que normalmente requiere un establecimiento permanente”¹⁷ y de ahí que consideraran necesario asegurar el gravamen de tales ingresos incorporando esta regla especial al referido artículo XI.

De esta forma comprobamos que la primera referencia a los deportistas que podemos localizar en un convenio para evitar la doble imposición ya apuntaba en un sentido similar al que ha ido quedando consolidado con el paso de los años hasta llegar a nuestros días, es decir, en el sentido de admitir en todo caso su tributación en la fuente, o lo que es lo mismo, en el país donde estos llevan a cabo sus actuaciones deportivas. La explicación supuestamente dada por los negociadores de Estados Unidos resulta ciertamente incompleta e insatisfactoria, pues, de un lado, se ciñe al supuesto concreto de los actores y, por otro lado, no justifica en modo alguno el tratamiento diferenciado que recibirían estos sujetos respecto a otros profesionales que también pueden percibir ingresos significativos por trabajos de corta duración (tales como abogados, médicos, ingenieros, etc.).

Fueron precisamente estas mismas objeciones las que provocaron un intenso debate durante la negociación y posterior tramitación del primer Convenio suscrito entre Estados Unidos y Reino Unido, que en su versión inicial, firmada en 1945, sí incorporó una cláusula similar a la del Convenio suscrito con Suecia pero que tan solo un año después sería modificado para derogar dicha cláusula ante la presión que ejercieron varios colectivos de actores y artistas norteamericanos¹⁸.

Comenzaba así, hace más de setenta años, un debate que aún hoy perdura y que, como veremos a lo largo de nuestro trabajo, enfrenta a un sector de la doctrina que defiende que las rentas generadas por los deportistas puedan ser gravadas, con independencia de cualquier otra circunstancia, en el país donde tiene lugar la actuación deportiva y aquellos otros que entienden que no existe ningún motivo razonable que justifique ese trato especializado, y según ciertos autores discriminatorio, que reciben los deportistas (y artistas) en comparación con el resto de trabajadores y profesionales. Como expondremos en el Capítulo VII, se trata de un debate que, aunque no haya perdido un ápice de vigencia, sí que debe ser afrontado desde un nuevo enfoque, pues si bien es cierto que las reglas del reparto de la potestad tributaria que afectan a los deportistas siguen siendo distintas a la del resto de trabajadores, lo que sí ha cambiado es el contexto en el que se desenvuelve actualmente la fiscalidad internacional, contexto que no tiene nada que ver con el de hace unas décadas y que no debemos desconocer si queremos encontrar una solución justa y coherente con las tendencias actuales que parecen observarse en materia de tributación internacional.

¹⁷ NITIKMAN (2001), pág. 270.

¹⁸ Puede verse una descripción detallada de lo acontecido en NITIKMAN (2001), págs. 270 y 271.

2. SEGUNDO PERIODO (1939-1963): LA CONFIRMACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EN LA FUENTE DE LOS DEPORTISTAS EN EL PRIMER PROYECTO DE MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

2.1. El fútbol en un proceso constante de internacionalización

A pesar de los estragos causados por la II Guerra Mundial y la paralización de gran parte de las competiciones oficiales, el fútbol no dejó de prosperar en ningún momento y con la terminación del conflicto bélico comenzaría la llamada ‘edad dorada’ de esta disciplina deportiva¹⁹.

Durante los años treinta ya se habían disputado las tres primeras ediciones de la Copa del Mundo de selecciones, organizadas por la FIFA, en Uruguay (1930), Italia (1934) y Francia (1938). Tras el parón provocado por la guerra, la Copa del Mundo -también conocida como Mundial de Selecciones- se retomaría en 1950 con la edición celebrada en Brasil y desde entonces ha seguido celebrándose cada cuatro años y sin interrupción hasta la actualidad.

Junto al Mundial de Selecciones, que desde su origen se erigió en el torneo internacional de mayor prestigio, fueron surgiendo otras competiciones internacionales que enfrentaban a los equipos mejor clasificados en las competiciones domésticas de diferentes países. Es el caso de la Copa Mitropa²⁰, creada en 1927, o la Copa Latina²¹, cuya primera edición tuvo lugar en 1949, ambas consideradas las precursoras de la Copa Europea de Clubes, que nació en 1956²² y que en poco tiempo se convertiría en la competición de clubes más ilustre a nivel internacional, condición que mantiene en la actualidad bajo la denominación de ‘Liga de Campeones de la *Union of European Football Associations*’ (en adelante, UEFA).

Otro factor que ayudó a acelerar el proceso de internacionalización del fútbol durante este periodo fue la irrupción de la televisión. El primer evento futbolístico importante que fue objeto de retransmisión televisiva en Europa fue el Mundial de 1954, que tuvo lugar en Suiza y, si bien en ese momento la utilización de televisores domésticos era aún incipiente, tan solo unos años después, a principios de la década de los sesenta su uso ya se había popularizado y las retransmisiones de los eventos deportivos comenzaron a obtener cifras de audiencia cada vez más elevadas²³.

¹⁹ Así denominan BUENO ÁLVAREZ y ÁNGEL MATEO (2010), entre otros, la etapa comprendida entre 1945 y 1970.

²⁰ Su nombre oficial era el de ‘Copa de la Europa Central’ y durante más de seis décadas, hasta la última edición celebrada en 1992, enfrentó a diferentes clubes de Hungría, Austria, Checoslovaquia, Yugoslavia, Italia, Suiza y Rumania.

²¹ También denominada Copa Europea Latina, se celebró hasta 1957 y reunía a los campeones de las ligas de Francia, Italia, Portugal y España.

²² El nombre oficial que se le dio originalmente fue el de ‘Copa Europea de Clubs Campeones’. Para conocer de manera más detallada el nacimiento de esta importante competición europea puede consultarse el trabajo de DEL OLMO (2013).

²³ Tal y como explican GUEST y LAW (1997), “el primer verdadero impacto en función de número de espectadores se dio a finales de los años 50 con la popularización de los partidos de clubes europeos, tanto amistosos como los de las nuevas competiciones organizadas por la UEFA. El fútbol televisado se impuso definitivamente en la época de la gran victoria del Real Madrid contra el Eintracht Frankfurt en Glasgow

Así pues, el auge de los torneos internacionales, que empezaban a ser retransmitidos por televisión, la popularización de las giras de los clubes de fútbol por el extranjero o el aumento del número de futbolistas foráneos que eran traspasados a clubes de otros países²⁴ eran fenómenos que evidenciaban que el grado de internacionalización del fútbol iba en claro ascenso, lo cual implicaba que los futbolistas pudieran percibir de una manera más frecuente rentas de fuente extranjera y que, por tanto, se vieran expuestos, cada vez en mayor medida, a la aplicación de los convenios bilaterales en materia de doble imposición, convenios que, tal y como veremos a continuación, también se encontraban en plena fase de expansión.

2.2. El tratamiento de las rentas de los deportistas en los convenios para evitar la doble imposición suscritos entre 1940 y 1960

Según apuntábamos, Estados Unidos fue el primer país que propuso incorporar a sus Convenios en materia de doble imposición una regla que permitiese al Estado de la fuente someter a tributación, sin excepciones, los ingresos obtenidos en su territorio por artistas y deportistas. Tal regla fue incluida por primera vez en el Convenio firmado con Suecia en 1939 y, desde entonces, ha sido incorporada a la gran mayoría de Convenios suscritos por los Estados Unidos²⁵ que, no obstante, como iremos viendo en los capítulos siguientes, ha ido añadiendo algunas reglas excepcionales que sirven para limitar el ámbito de aplicación de ese principio general de tributación en el país de la fuente.

Siguiendo el ejemplo estadounidense, fueron varios los países que comenzaron a negociar e incluir una regla similar en sus convenios para evitar la doble imposición. Entre estos países nos interesa detenernos en el caso de Alemania, pues en casi todos los Convenios que suscribió el país germano entre 1954 y 1967 se incluyeron reglas dedicadas a las rentas de los deportistas, pero con una interesante particularidad, pues en ellos se contemplaban dos soluciones diferentes en función de si el deportista actuaba por cuenta propia o si lo hacía como trabajador dependiente:

- En el supuesto de que actuara como trabajador por cuenta propia sus rentas podrían someterse a tributación en todo caso en el Estado de la fuente, pues el artículo 9 excluía expresamente a los artistas y a los deportistas de la regla del establecimiento permanente, regla en virtud de la cual, como ya sabemos, solo pueden someterse a tributación en el país de la fuente las rentas obtenidas por un trabajador independiente si actúa en él a través de un establecimiento permanente.
- En cambio, el artículo 10, dedicado a las rentas obtenidas por los trabajadores dependientes, no contemplaba ninguna particularidad para los deportistas y, en

en 1960, junto con televisores más baratos, más tiempo de transmisión y un aumento inexorable de propietarios de aparatos de televisión”.

²⁴ Este fenómeno puede apreciarse en el trabajo de CORCUERA (2017) donde se incluye una completa recopilación de los jugadores extranjeros que fueron traspasados a clubes españoles durante el periodo posterior a la Guerra Civil.

²⁵ Hubo, no obstante, algunas excepciones como el ya referido Convenio con el Reino Unido, que fue expresamente modificado en el año 1946 para excluir la regla relativa a los artistas y deportistas, o el Convenio suscrito con Holanda en 1948, que no contenía referencia alguna a las rentas de artistas y deportistas.

consecuencia, a estos les serían de aplicación las reglas generales, en virtud de las cuales estas rentas solo podrían ser gravadas en el Estado de la residencia a no ser que se diera alguna de las siguientes circunstancias: que su presencia en el Estado de la fuente se prolongara por más de 183 días durante el año natural o que esa remuneración fuera satisfecha por una entidad residente en el Estado de la fuente o por un establecimiento permanente localizado en dicho Estado -regla similar a la que encontramos en la actualidad en el artículo dedicado a las rentas del trabajo dependiente del Modelo de Convenio de la OCDE-.

Vemos, por tanto, que en estos Convenios el tratamiento de las rentas obtenidas por los deportistas se hacía depender del tipo de relación que este tuviera con su pagador, pues si se trataba de una relación de prestación de servicios independiente, el Estado de la fuente siempre tendría potestad para someter a tributación las rentas que el deportista obtuviera en su territorio, mientras que si la relación fuera de dependencia laboral estas rentas solo podrían ser gravadas por el Estado de la fuente si se daba alguna de las tres circunstancias que contemplaba el precepto dedicado a tales rentas.

Tal y como explica MOLENAAR²⁶, no está clara cuál fue la razón que motivó este tratamiento excepcional y diferenciado de las rentas deportivas en los Convenios firmados por Alemania durante este periodo, y ni siquiera si con ello se perseguía efectivamente evitar la doble tributación internacional, pues algunos de los países con los que se concluyeron estos Convenios, como es el caso de Holanda, no disponía en su legislación interna de una norma que obligara a tributar a los deportistas no residentes por las rentas obtenidas en su territorio, con lo cual no existía riesgo de sufrir doble imposición para los deportistas residentes en Alemania que obtuvieran rentas por actuaciones realizadas en Holanda. En cualquier caso, esta solución fue abandonada en el Convenio suscrito en 1964 entre Alemania y el Reino Unido, donde ya no se diferenciaba entre los deportistas que trabajaban por cuenta propia y aquellos otros que actuaban como trabajadores dependientes, pues en ambos casos se permitía la tributación, sin distinción, en el país de la fuente.

Aunque nos estamos refiriendo a convenios bilaterales que fueron suscritos hace más de 50 años, lo cierto es que se trata de una cuestión que no ha perdido interés, pues en la versión actual de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE una de las redacciones alternativas que se propone para el precepto dedicado a las rentas de artistas y deportistas consiste, precisamente, en limitar su aplicación a los deportistas que trabajen por cuenta propia²⁷. Como veremos a continuación, esta posible alternativa en la

²⁶ Véase MOLENAAR (2005), pág.32.

²⁷ En concreto el Comentario 2 al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, dispone lo siguiente: “Tal disposición permite evitar las dificultades prácticas que se presentan frecuentemente en la tributación de los artistas del espectáculo y deportistas que actúan en el extranjero. Además, unas disposiciones demasiado rígidas podrían obstaculizar, en algunos casos, los intercambios culturales. Para superar este inconveniente los Estados interesados podrán limitar, de común acuerdo, la aplicación del apartado 1 a las actividades empresariales o de índole profesional. Para ello será suficiente con remplazar las palabras ‘no obstante lo dispuesto en el Artículo 15’ por ‘sujeto a las previsiones del Artículo 15’ en los apartados 1 y 2. De esa forma, los artistas y los deportistas que realicen sus actividades por cuenta ajena quedarán automáticamente sometidos al artículo 15 y se beneficiarán de las exenciones establecidas en el apartado 2 de dicho artículo”.

redacción del precepto ya fue contemplada en los Comentarios al primer proyecto de Modelo de Convenio que elaboró la OCDE en 1963, por lo que ha permanecido prácticamente inalterada durante más de 50 años.

2.3. El primer proyecto de Modelo de Convenio de la OCDE y su referencia a las rentas obtenidas por los deportistas

En 1963 la OCDE publicó su primer proyecto de Modelo de Convenio en materia tributaria, bajo la denominación “*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*”. Este proyecto, no obstante, encontró buena parte de sus fundamentos en dos Informes elaborados en 1958 y 1959 por su antecesora, la Organización Europea para la Cooperación Económica y merece la pena que nos detengamos a comentar ciertos aspectos de estos informes porque en ellos encontramos algunas pistas que nos pueden ayudar a entender el origen del actual artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE²⁸.

En el Informe de 1958, el Comité Fiscal de la Organización Europea para la Cooperación Económica, tras observar que se habían venido suscribiendo en los últimos años varios convenios bilaterales que contenían reglas especiales para los artistas y deportistas, realizó una primera propuesta de redacción para el precepto que iría dirigido específicamente a estos sujetos. En concreto, se trataba del artículo F y en él se hacía referencia a los beneficios y rendimientos que obtuvieran tanto los artistas como los atletas profesionales y también a los beneficios obtenidos por “aquellas personas que organizaran los eventos públicos en los que tales artistas participaran”, para disponer que todas estas rentas podrían ser sometidas a tributación en el Estado donde los servicios fueran prestados²⁹.

De esta primera propuesta de redacción debemos destacar dos ideas. Por un lado, sorprende que se hiciera referencia a los atletas profesionales, pues como ya vimos anteriormente, aunque el profesionalismo en el deporte se iba abriendo paso a gran velocidad, a mediados de siglo aún había sectores reticentes a admitir su legalización. Es posible que por esta razón tan solo un año después, en el segundo de los informes, publicado en 1959, se eliminara el calificativo de profesionales para referirse simplemente a los atletas.

En segundo lugar, igualmente llama la atención que junto a los rendimientos directamente obtenidos por los artistas y atletas profesionales, el artículo F también incluyera los beneficios de las personas que organizaran “los eventos públicos en los que tales artistas participaran”. De un lado porque se trataba de una previsión novedosa que no había sido incluida en ninguno de los Convenios bilaterales suscritos hasta ese momento y a los que el Comité Fiscal había prestado especial atención para elaborar su propuesta. De otro lado

²⁸ En PAROLINI (2016), págs. 60 a 63, puede encontrarse una descripción detallada del proceso que siguió la Organización Europea para la Cooperación Económica y su Comité de Asuntos Fiscales para la elaboración de ambos informes.

²⁹ El referido artículo F, en su versión original en inglés, disponía lo siguiente: “*Notwithstanding anything contained in this Convention, profits or remuneration derived by public entertainers such as theatre, motion picture, radio or television artistes, musicians and professional athletes, or by persons arranging public entertainments in which such entertainers take part, shall be subjected to tax in the Contracting State in which the services are performed*”.

porque solo se refería a los eventos en los que participaran artistas públicos y por tanto, se intuye, dejaba al margen los eventos deportivos. Por último, y más importante si cabe, porque por primera vez se daba cabida en un precepto que en principio iba dirigido exclusivamente a personas físicas que realizan una actividad artística o deportiva a otros sujetos ajenos a esa condición como son los promotores de eventos artísticos. De esa forma se abría la puerta al gravamen en el Estado de la fuente de un género más amplio de rentas, pues ya no solo se trataba de los ingresos que los artistas y deportistas obtuvieran por sus actuaciones en aquel Estado, sino de las rentas que derivaran de la organización de tales actuaciones por un tercero. Creemos que es en este informe, por tanto, donde debe situarse el germen primigenio del actual artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE y no en la versión del Modelo de 1977, en la que finalmente se incorporó ese segundo apartado, como normalmente se ha venido sosteniendo.

No obstante, al igual que ocurriría con el calificativo de atletas profesionales, la referencia a las rentas obtenidas por los promotores de eventos artísticos fue eliminada al año siguiente en el informe de 1959 cuyo Artículo XI rezaba: “Con independencia de cualquier otra disposición de este Convenio, las rentas percibidas por los artistas públicos, tales como artistas del teatro, el cine, la radio o la televisión, o los músicos, y por los atletas por su actuación personal en calidad de tales puede ser sometida a tributación en el Estado contratante donde tienen lugar tal actuación”.

En los Comentarios a este segundo informe, el Comité Fiscal explicaba que a través de esta regla se trataba de evitar las dificultades prácticas que surgían con frecuencia a la hora de someter a tributación a los artistas y a los deportistas que actuaban en el extranjero. Igualmente, con el objetivo de no obstaculizar los intercambios culturales, en dichos Comentarios se contemplaba la posibilidad de que los Estados contratantes limitaran el ámbito de aplicación de la regla a los supuestos de trabajadores por cuenta propia, excluyendo de la misma, por tanto, a los artistas y deportistas que actuaran bajo una relación laboral. Como hemos anticipado, este Comentario se mantiene en idénticos términos en la versión actual de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE³⁰.

Con el antecedente inmediato de estos dos informes y ya bajo su nueva denominación, la OCDE publicó en 1963 su primer proyecto de Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio –“*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*”- en el que apenas se introdujeron modificaciones en relación a las rentas de artistas y deportistas. El precepto finalmente dedicado a estas rentas en el proyecto de 1963 fue el artículo 17 y el único cambio que se introdujo en su redacción respecto al artículo XI de la versión propuesta por el Comité Fiscal en el informe de 1959 fue que en vez de comenzar señalando “Con independencia de cualquier otra disposición de este Convenio”, pasó a indicar “Con independencia de lo dispuesto en los Artículos 14 y 15” (preceptos dedicados a las rentas del trabajo independiente y dependiente), que es la redacción que, con leves modificaciones, aún hoy se mantiene vigente. En los Comentarios al Proyecto de Convenio tampoco se introdujo ninguna variación

³⁰ Vid. *supra*, nota 27.

significativa respecto a la versión que contenía el segundo de los informes publicados por el Comité.

De esta forma nacía la regla que a partir de entonces gobernaría la fiscalidad de los deportistas en el plano internacional. Así, aunque pudiera parecer que con la inclusión del artículo 17 en este primer intento por parte de la OCDE de establecer un Modelo de Convenio de referencia tan solo se estaba dando visibilidad a una norma cuyo uso ya se encontraba más o menos generalizado en la práctica convencional de los Estados, lo cierto es que su importancia fue mucho más allá al provocar un doble efecto, por un lado porque la publicación de este primer proyecto de Modelo de Convenio avalado por una organización como la OCDE hizo que se multiplicara el número de Convenios existentes y por otro, porque a partir de entonces, fueron muchos los Estados que, apoyados en dicha referencia, empezaron a exigir en las negociaciones de sus Convenios bilaterales la inclusión de una regla similar a la del artículo 17³¹.

Pero claro, la aparición, o si se prefiere, la ‘institucionalización’ de una regla que dispensaba un trato diferenciado a un colectivo concreto frente al resto de trabajadores y profesionales debía ir acompañada de una justificación motivada y razonable, pues de lo contrario se asumía el riesgo de que tal regla fuera catalogada de arbitraria o discriminatoria. Y es en este punto donde podemos encontrar mayores críticas doctrinales, pues de un lado se ha sostenido que la justificación dada es pobre³², enigmática³³ y arbitraria³⁴, y por otro lado, añadimos nosotros, debe criticarse que, ya desde su origen, el Comité de Asuntos Fiscales fuera consciente -pues así lo señalaba en los Comentarios al proyecto de Convenio de 1963- de que con una medida de tal naturaleza se podrían obstaculizar los intercambios culturales. Para estos autores, el verdadero objetivo que se podía intuir detrás de la introducción de esta regla particular no era, por tanto, el de evitar los supuestos de doble imposición para este tipo de sujetos,

³¹ Tal y como se expone en el Informe de presentación del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977, entre julio de 1958, fecha de la aprobación del primer informe del Comité Fiscal, y julio de 1963, los países miembros habían concluido 23 Convenios y otros 8 habían sido revisados, mientras que desde la publicación del Proyecto de Modelo de Convenio de 1963 y el 1 de julio de 1977, los Convenios concluidos entre los países miembros ascendían a 69 y otros 50 habían sido revisados. En el caso de España, los primeros Convenios bilaterales no fueron suscritos precisamente hasta finales de la década de los sesenta (el Convenio firmado con Suiza entró en vigor en 1967, y le siguieron un año más tarde los Convenios con Alemania, Austria y Finlandia) y todos ellos ya contaron con un precepto similar al artículo 17 del Proyecto de Modelo de Convenio de 1963.

³² Según PAROLINI (2016), págs. 62 y 63, los Comentarios a este artículo son bastante pobres, si bien considera que el fundamento del mismo sí estaba claro: “De acuerdo con la intención del Comité, el artículo 11 debería haber sido un medio para gravar unos ingresos que probablemente podrían quedar sin tributar”.

³³ Para MOLENAAR (2005), pág. 34, “aparte de la justificación enigmática (‘...dificultades prácticas...’) para la introducción de este nuevo artículo, el segundo Informe de la OECE no aportaba ninguna evidencia ni ejemplos de los problemas que los gobiernos nacionales habían experimentado con la tributación de artistas y deportistas no residentes. ¿De dónde viene esta preocupación por los artistas y deportistas? Con su justificación, el Comité Fiscal parecía tener la vista más bien en asegurar su tributación que en evitar la doble imposición”.

³⁴ En este sentido, NITIKMAN (2001), pág. 269, critica que en ningún momento se discutiera por qué se daba por sentado que existía mayor riesgo de que no declararan los ingresos obtenidos en el extranjero los artistas y deportistas en relación con otros contribuyentes, pues en su opinión “no se ha presentado ningún dato estadístico para probar la afirmación en la que se basan estos Informes, y la mayoría de ellos parecen estar basados en evidencia anecdótica más que empírica”.

sino más bien el de garantizar el gravamen de sus elevados ingresos y evitar así que se creara un clima generalizado de desconfianza por la ausencia de tributación de un grupo de individuos considerados, generalmente, privilegiados y que cuenta con una gran visibilidad mediática³⁵.

Se trata, a nuestro entender, de críticas lógicas por cuanto la justificación dada a una regla tan relevante y excepcional, limitándose a señalar de manera ciertamente escueta que existen dificultades prácticas en la tributación de estos individuos, se nos antoja, cuanto menos, deficiente. Y más allá del acierto o desacierto de la solución adoptada, lo que verdaderamente nos sorprende, como veremos en su momento, es que casi sesenta años después tal justificación se mantenga intacta en los Comentarios oficiales al Modelo de Convenio de la OCDE, pues si algo ha evolucionado en este tiempo son los instrumentos convencionales y los medios de cooperación de los que se sirven los Estados para tener acceso a toda clase de información con relevancia tributaria de sus contribuyentes, lo que, sin duda alguna, ha ayudado a minorar esas dificultades prácticas de las que se empezaba a hablar en 1959 y a las que hoy aún se refiere el párrafo segundo de los Comentarios al artículo 17.

3. TERCER PERIODO (1963-1992): LA EXPANSIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PRECEPTO DEDICADO A LAS RENTAS DE LOS DEPORTISTAS EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

3.1. La consolidación del fútbol como un negocio de cifras multimillonarias a escala mundial

Si durante las décadas anteriores el fútbol experimentó un constante proceso de internacionalización, sobre todo en lo que al apartado puramente deportivo se refiere, a partir de los años setenta la internacionalización del fútbol alcanzó también los aspectos sociales y económicos de esta disciplina deportiva, y en esa evolución hubo un claro protagonista: la televisión.

Ya vimos que durante los años cincuenta fueron retransmitidos por televisión los primeros eventos futbolísticos de cierta importancia, si bien no fue hasta el Mundial de selecciones de 1966, que tuvo lugar en Inglaterra, cuando “lo nacional se convirtió en internacional, (...) la televisión cubrió extensamente cada partido y las imágenes fueron transmitidas en

³⁵ Siguiendo con NITIKMAN (2001), pág. 268, este autor utiliza el ejemplo de una Instrucción publicada en 1999 por el Servicio de Impuestos Internos estadounidense para ilustrar la que, en su opinión, es la verdadera política que se esconde detrás del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE. En dicha publicación, el Servicio de Impuestos Internos señala que los artistas y deportistas con frecuencia perciben elevadas sumas de dinero por periodos muy cortos de actividad y presencia en otros Estados, lo que puede dificultar que el país de la residencia llegue a conocer y, por tanto, gravar esos ingresos percibidos en el extranjero. Estas dificultades prácticas pueden conducir a un clima general donde se perciba que los contribuyentes más pudientes y reconocidos no pagan impuestos y de ahí que sea aconsejable que el país de la fuente, que presumiblemente tendrá un acceso más fácil a la información sobre las actividades y los ingresos de esos sujetos, pueda someterlos a tributación. Siguiendo la tesis de este autor, por tanto, se trataría de una política fiscal de un perfil claramente ‘ejemplarizante’. Para SANDLER (1995), pág. 339, en cambio, es precisamente ese carácter ejemplarizante el que justifica el tratamiento diferenciado que debe darse a los ingresos de los artistas y deportistas (“*co-ordinated actions amongst countries is justified, and can be limited to this area of abuse*”).

todo el mundo, transformando al Campeonato Mundial en el primer evento deportivo universal³⁶. Pero el cambio verdaderamente trascendental, el que realmente revolucionó la industria del fútbol, tuvo lugar a finales de los años sesenta con la llegada de la televisión por satélite. A través del uso de satélites de comunicación se posibilitaba la retransmisión en directo de un mismo evento en multitud de países de todo el mundo, lo que, junto a la aparición de la televisión a color, provocó que el fútbol se consagrara en muy poco tiempo como un producto televisivo de masas.

La primera y más inmediata consecuencia de ello fue la aparición de los derechos para la retransmisión de los eventos deportivos en televisión (los llamados ‘derechos televisivos’) que desde su origen fueron objeto de comercialización, dando lugar al pago de importantes cantidades de dinero a favor de sus titulares, que normalmente eran los propios equipos. De esa forma, los ingresos por la cesión de los derechos televisivos fueron adquiriendo cada vez mayor importancia dentro de los presupuestos de los clubes de fútbol, hasta convertirse a finales del siglo XX en su principal fuente de ingresos.

Además de esta primera consecuencia directa, la televisión generó otros muchos beneficios económicos tanto para los clubes como para los propios futbolistas, pues a partir de entonces la publicidad y el marketing adquirieron un papel fundamental en el sector del fútbol profesional³⁷. Así, el consumo masivo de eventos futbolísticos en televisión permitió que tanto clubes como jugadores pudieran obtener ingresos de fuentes hasta entonces inexploradas. Los clubes recurrieron, entre otras medidas, a la colocación de anuncios en vallas publicitarias, a la inserción de publicidad en las prendas deportivas que utilizaban los jugadores o a la venta de *merchandising*. Los futbolistas, por su parte, de pronto se vieron convertidos en figuras mediáticas y aprovecharon el reclamo publicitario y comercial que generaba esa figura para empezar a explotar económicamente sus derechos de imagen, lo que provocó que comenzaran a obtener sustanciosos ingresos por actividades que se alejaban de lo estrictamente deportivo.

Todos estos factores terminarían convergiendo en un fenómeno mucho más profundo en virtud del cual el negocio del fútbol comenzaba a alejarse de su vertiente deportiva para ir convirtiéndose en un espectáculo de masas en el que lo más importante, al menos para ciertos sectores, pasaba a ser el aspecto económico y financiero³⁸. Así, podríamos decir que el fútbol profesional fue evolucionando de deporte a negocio y que los futbolistas profesionales fueron convirtiéndose en empresarios de su propia imagen. Estos cambios, como termina ocurriendo con todas las realidades socioeconómicas que van experimentando profundas transformaciones con el paso de los años, comenzaron a ser analizados desde el punto de vista tributario y pronto se adoptarían las primeras medidas

³⁶ GUEST y LAW (1997).

³⁷ En CORCUERA (2014) puede encontrarse un interesante estudio sobre esta cuestión, pues en él el autor analiza la evolución histórica de la relación que ha existido en España entre fútbol, publicidad y marketing.

³⁸ BUENO y MATEO (2010), pág. 378, lo explican de la siguiente manera: “De forma paulatina durante los años ochenta, y acelerada después, en el fútbol iban perdiendo peso los aspectos relacionados con lo puramente deportivo mientras lo ganaban aquellos que más tenían que ver con el espectáculo, con la representación dentro y fuera de los campos de juego. En el intercambio, el fútbol perdió romanticismo y autenticidad, pero ganó difusión y una repercusión internacional que ya no podía escapar al radio de acción de nadie, y menos aún de los intereses comerciales y políticos”.

fiscales para dar respuesta a los mismos, tanto a un nivel doméstico como de manera coordinada en el plano internacional.

3.2. La incorporación de un segundo apartado al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE como respuesta a las prácticas elusivas que comenzaban a ser frecuentes entre artistas y deportistas

Uno de los efectos perniciosos que provocaron el gran crecimiento económico experimentado tras la II Guerra Mundial y la consolidación de los impuestos sobre la renta a tipos impositivos cada vez más elevados, fue el incremento generalizado de las prácticas elusivas en el ámbito fiscal internacional. A su vez, la progresiva expansión de unos eventos artísticos y deportivos que cada vez iban adquiriendo mayor notoriedad y el aumento de los ingresos que unos y otros generaban no ayudó a que estos sectores permanecieran ajenos a ese fenómeno elusivo. Así comenzaron a surgir las llamadas ‘*rent-a-star companies*’ (‘compañías de artistas’), entidades que eran creadas y controladas por los propios artistas o deportistas con el objetivo de eludir el pago de impuestos por las rentas derivadas de sus actuaciones artísticas o deportivas. Estas entidades eran las que formalmente contrataban con los promotores del evento la participación del artista o deportista en cuestión, percibiendo el precio íntegro estipulado para dicha actuación, mientras que el artista o deportista recibía tan solo una retribución mínima como empleado o socio de la entidad. De esa manera, el artista o deportista tan solo declaraba y tributaba en el Estado donde había tenido lugar la actuación por esa renta mínima, quedando sin gravar el resto de la renta que había sido satisfecha, no al artista o al deportista, sino a la entidad por él controlada, pues el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE exigía –y sigue exigiendo– que la entidad operara a través de una base fija de negocios en dicho Estado para que su beneficio pudiera ser gravado en la fuente, circunstancia que, lógicamente, no concurría en este tipo de supuestos.

Como consecuencia de la generalización de estas prácticas, varios países incorporaron a su normativa interna cláusulas anti-abuso con el objetivo de evitar que las rentas derivadas de actuaciones artísticas o deportivas en su territorio y atribuidas a terceras personas quedaran sin tributar. Pero esta no fue la única medida adoptada, pues algunos de estos países se dieron cuenta de que el recién estrenado artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE no ayudaba a garantizar el gravamen en el Estado de la fuente en este tipo de supuestos ya que en dicho precepto únicamente se hacía referencia a las rentas obtenidas directamente por los propios artistas o deportistas, quedando fuera de su ámbito de aplicación, por tanto, las rentas artísticas o deportivas que eran percibidas por otros sujetos.

Por ello, varios Estados decidieron añadir a sus Convenios bilaterales una disposición encaminada a combatir esas prácticas elusivas³⁹ y, del mismo modo, comenzaron a ejercer

³⁹ PAROLINI (2016), págs. 65 y 66, recoge varios de estos Convenios: el Convenio entre Suecia y Suiza de 1965 (que extendía el ámbito de aplicación del Artículo 17 a las rentas obtenidas por el sujeto que empleara al artista o deportista), los Convenios suscritos por Bélgica con Noruega en 1967 y con Japón y Grecia en 1968 (que incluían en el ámbito de aplicación del Artículo 17 las rentas percibidas por cualquiera que participara en la organización de actividades artísticas o de actividades deportivas profesionales) y el Convenio entre Japón y Alemania de 1966 (que ampliaba el Artículo 17 a los beneficios obtenidos por una

presiones en el seno de la OCDE para que se analizara la problemática y se propusieran soluciones. Tales presiones surtieron efecto y en un Informe publicado en 1971, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE propuso añadir un segundo apartado al artículo 17 del Modelo de Convenio con el siguiente tenor: “Cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas, no obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista”⁴⁰.

La disposición propuesta fue finalmente incorporada al Modelo de Convenio de la OCDE en 1977 y fue entonces, por tanto, cuando el artículo 17 se estrenaría en este instrumento de referencia con los dos apartados que aún se mantienen en la actualidad⁴¹.

En los Comentarios oficiales al artículo 17 de la versión del Modelo de Convenio de 1977 se mantuvieron en idéntico términos los dos primeros párrafos de los Comentarios al Proyecto de 1963 y se añadieron tres nuevos párrafos:

- El primero de ellos se refería a los supuestos de artistas y deportistas que actuaban contratados por el gobierno de alguno de los Estados firmantes para aclarar que en tales casos el precepto del Modelo de Convenio que resultaba aplicable era el artículo 19 y no así el 17.
- En el segundo se explicaban las razones que habían llevado a incluir el nuevo apartado del artículo 17 y, en concreto, se exponía que con su incorporación se trataba de combatir ciertos mecanismos de elusión tributaria en supuestos en los que la retribución por la actuación no era percibida por el propio artista o deportista sino por otra persona, poniendo de ejemplo las llamadas compañías de artistas, de tal forma que los ingresos por tal actuación no tributaban en el Estado de la fuente ni como rendimientos del artista o del deportista ni como beneficio empresarial de la entidad, al carecer esta de establecimiento permanente. Este párrafo continuaba exponiendo que en tales casos la nueva regla permitiría al Estado en el que la actuación tuviera lugar someter a tributación los ingresos desviados a la entidad cuando, por ejemplo, el artista o deportista tuviera el control

empresa siempre que estuviera directa o indirectamente controlada por el artista o deportista que llevara a cabo la actuación en el Estado de la fuente).

⁴⁰ Traducción propia a partir de la versión original en inglés del apartado propuesto, que disponía lo siguiente: “Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or an athlete in his capacity as such accrues not to the entertainer or athlete himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7, 14 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or athlete are exercised”.

⁴¹ El texto del artículo 17 en la versión del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 fue el siguiente:
“1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista”.

de la entidad o el derecho a obtener tales ingresos o se hubiera beneficiado o se fuera a beneficiar, directa o indirectamente, de ese ingreso. Por último, se advertía de la posibilidad de que hubiera Estados en los que su normativa interna no permitiera aplicar una disposición de estas características, siendo tales Estados libres de adoptar una solución alternativa o dejar el párrafo segundo del artículo fuera de sus convenios bilaterales.

- El último de los nuevos Comentarios llamaba la atención sobre la conveniencia de que el Estado de la residencia utilizase el método de imputación como mecanismo para evitar la doble imposición en los supuestos contemplados en el nuevo apartado 2 del precepto, a fin de asegurar que este tipo de rentas no quedará sin tributar en ninguno de los Estados contratantes, ya que la utilización del método de exención podría provocar un supuesto de ‘doble no imposición’ si el Estado de la fuente no pudiera hacer uso de su derecho a gravar tales rentas.

Canadá y Estados Unidos realizaron una observación a estos nuevos Comentarios indicando que, según su punto de vista, el artículo 17.2 solo debía resultar de aplicación en los casos expresamente contemplados en el referido párrafo cuarto de los Comentarios y advirtiendo de que propondrían una modificación al texto del precepto en tal sentido en sus negociaciones bilaterales para la firma de nuevos Convenios⁴².

En aquel momento la observación efectuada por los países norteamericanos pudo parecer redundante e innecesaria. ¿Por qué advertir de que el apartado 2 del precepto solo debía aplicarse en los casos expresamente mencionados en el párrafo cuarto de los Comentarios -supuestos en los que se aprecia una conducta elusiva- si, efectivamente, en aquel momento solo se preveía su utilización para tales casos? Sin embargo, lejos de esa primera impresión, lo cierto es que Canadá y Estados Unidos fueron conscientes desde el primer momento de que, tal y como estaba redactado el nuevo apartado del precepto, su ámbito de aplicación podía extenderse a otros supuestos distintos de los puramente elusivos. Así pues, estos países se estaban anticipando a un debate que se abriría apenas unos años más tarde y que aún perdura en nuestros días: ¿Cuál es la verdadera razón de ser del artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE? ¿Ha de limitar su ámbito de aplicación a las conductas típicamente elusivas o puede extenderse a cualquier supuesto en el que un tercero perciba un ingreso derivado de una actuación artística o deportiva? Es evidente que esta nueva disposición nació como una cláusula anti-abuso, pues su única finalidad, como hemos visto, era la de luchar contra las prácticas elusivas que se habían venido observando en la práctica. Sin embargo, de la lectura del precepto no se podía extraer tal naturaleza, pues había sido redactado de tal manera que, a priori, no limitaba su ámbito de aplicación a supuestos abusivos, sino que, en abstracto, podía ser aplicado a cualquier renta derivada de la actuación de un artista o deportista y percibida por otra persona. Este era el riesgo potencial que percibieron Canadá y Estados Unidos y de ahí su observación

⁴² Del mismo modo, Estados Unidos efectuó una reserva al precepto para indicar que se reservaba el derecho a limitar el ámbito de aplicación del artículo 17.1 a aquellas situaciones en las que el artista o el deportista estuviera presente en el otro Estado durante un periodo de tiempo determinado o percibiera una cantidad mínima a lo largo del año.

a los Comentarios. Pronto quedaría de manifiesto que no andaban muy desencaminados en sus temores.

3.3. El Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1987 y la consagración del principio de tributación en la fuente para las rentas derivadas de las actuaciones artísticas y deportivas

Como acabamos de ver, la aparición en 1977 del artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE iba directamente encaminada a evitar que la interposición de entidades controladas por los propios artistas o deportistas permitiera que las rentas obtenidas por sus actuaciones en el extranjero quedaran sin gravar en ninguno de los Estados contratantes.

Su ámbito de aplicación, por tanto, se circunscribía a un espacio muy concreto: el de los artistas o deportistas que actuaban por cuenta propia y que, en consecuencia, tenían la posibilidad de contratar sus actuaciones a través de sociedades que ellos mismos controlaban. El resto de supuestos en los que, sin ánimo elusivo, un tercero podía percibir rentas derivadas de la actuación del artista o deportista quedaba fuera del ámbito de aplicación original del artículo 17.2. Sería el caso de los ingresos que obtienen, entre otros, los promotores y organizadores del evento, los agentes de los artistas y deportistas, las empresas patrocinadoras o, en lo que a nosotros interesa, los clubes y equipos deportivos.

En tal sentido, parece claro que, bajo la configuración ordinaria de la relación laboral que une a un club de fútbol con sus jugadores, los ingresos que el club puede obtener por la participación en eventos deportivos celebrados en el extranjero en ningún caso provendrían de un mecanismo elusivo o fraudulento sino todo lo contrario, pues tal ingreso es el resultado natural de aquella configuración ordinaria: el club, como entidad deportiva, pero también empresarial, recibe unos beneficios por su actividad y el jugador, como empleado de aquel, percibe una determinada remuneración por la suya. Desde este prisma, no hay duda de que, originalmente, las rentas que pudieran percibir los clubes de fútbol por su participación en partidos o competiciones en el extranjero no entraban dentro del ámbito de aplicación del artículo 17.2 del Modelo de Convenio.

Sin embargo, apenas unos años después de su aparición, el nuevo apartado del artículo 17 sufriría una profunda transformación en cuanto a su ámbito de aplicación se refiere. Tal transformación tuvo su origen en el Informe presentado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en 1987 bajo el título “Tributación de artistas y deportistas”⁴³, informe que fue elaborado a partir de las experiencias comunicadas por 19 países, entre los que se encontraba España, y cuyo principal objetivo consistía, por un lado, en detectar las principales cuestiones problemáticas que podían incidir en la tributación de los ingresos derivados de las actividades artísticas y deportivas, tanto a nivel nacional como

⁴³ OCDE (1987). El título de la versión original del informe, publicado en inglés, es: “*Thin capitalisation; Taxation of entertainers, artistes and sportsmen*”. Este era el segundo estudio que realizaba el Comité de Asuntos Fiscales en relación con la problemática que venía detectándose en la tributación de las actividades itinerantes, tras el Informe publicado en 1985 bajo el título: “*Trends in International Taxation: Leasing of Equipment and Hiring-out of Labour*”.

internacional, y, por otro lado, en proponer las medidas oportunas para solucionar tales problemas.

El Informe comenzaba describiendo el mundo del entretenimiento como un sector caracterizado por las actuaciones de corta duración donde a menudo se confunden las prestaciones de servicios, tanto de carácter dependiente como independiente, con las actividades empresariales y donde proliferan los esquemas sofisticados de planificación fiscal. En este sentido, resultan muy reveladoras las expresiones utilizadas por el Comité de Asuntos Fiscales para describir el funcionamiento del sector, al referirse a los artistas y deportistas como “personas con poca preparación -en el sentido empresarial- que pueden llegar a ser ricos de manera repentina, obteniendo numerosas y diversas fuentes de ingresos” y al señalar que “Viajes, ocio y diferentes formas de ostentación son inherentes al sector y existe una tendencia a que estos sujetos estén representados por contables aventureros pero no muy buenos. Estas actividades han evolucionado rápidamente en los últimos años, adoptando nuevas formas de presentación y organización”⁴⁴.

Tras esta caricaturesca descripción, el Informe delimita su alcance indicando que su objetivo principal consistía en analizar los problemas de tributación específicos de este sector y no aquellas otras cuestiones que de manera más genérica pudieran afectar a cualquier trabajador. Para ilustrar este tipo de supuestos genéricos, el Comité cita, precisamente, el caso de los deportistas que trabajan de manera permanente en un determinado país como trabajadores de un equipo, empleando para ello el ejemplo concreto de los jugadores profesionales de fútbol. Sorprende por tanto que, inicialmente y solo en apariencia, este tipo de situaciones -la de aquellos deportistas que actúan como trabajadores por cuenta ajena de una entidad deportiva- quedara fuera del ámbito de estudio del Informe pero que, sin embargo, como enseguida veremos, sus conclusiones terminarían por afectarles de lleno.

Y del mismo modo nos sorprende que los dos principios esenciales por los que, según el propio Informe, debía regirse la tributación internacional de artistas y deportistas fuesen, en primer lugar, la igualdad de trato con el resto de contribuyentes –según señala en su párrafo 14, las rentas derivadas de sus actividades “debían ser gravadas de la misma manera que las rentas de cualquier otra actividad”- y, en segundo lugar, la prioridad por la tributación en el Estado de la residencia –según el párrafo 15, “artistas y deportistas, como cualesquiera otros contribuyentes, están plenamente sometidos a tributación en su país de residencia por lo que, idealmente, deberían ser gravados en consecuencia”⁴⁵. Y decimos que nos sorprende porque acto seguido, tras propugnar sin vacilaciones ambos principios, el Informe se olvida de ellos para sentenciar que “el principal objetivo de este informe es ayudar a los Estados miembros a establecer un sistema en el que las rentas de

⁴⁴ En concreto, el párrafo 8 del Informe OCDE (1987) en su versión en inglés, señalaba lo siguiente: “*Relatively unsophisticated people -in the business sense- can be precipitated into great riches, income sources can be many and varied. Travel, entertainment and various forms of ostentation are inherent in the business and there is a tendency to be represented by adventurous but not very Good accountants. These activities have evolved rapidly in recent years, taking new presentational and organisational forms*”.

⁴⁵ OCDE (1987), párrafo 15.

los artistas y deportistas pueda ser gravada de forma efectiva en el país de la fuente”⁴⁶, objetivo que, a nuestro parecer, confronta de manera clara con los dos principios previamente enunciados puesto que, de un lado, dispensa a artistas y deportistas un trato absolutamente excepcional respecto a otras actividades⁴⁷ y, de otro, porque abandona la preferencia por la tributación en el Estado de la residencia para abrazar sin reparos la tributación en el Estado de la fuente. Para justificar esta solución el Informe se apoya en tres factores, a su entender, conflictivos: la potencial movilidad internacional de artistas y deportistas, las dificultades prácticas que el Estado de la residencia puede encontrar al obtener la información necesaria para conocer las rentas percibidas por estos sujetos en el extranjero y el uso de esquemas sofisticados de planificación fiscal con finalidad elusiva.

¿Y por qué hablamos de ese ‘abrazo sin reparos’ al principio de tributación en la fuente que se desprende del Informe de la OCDE? Pues precisamente porque la principal novedad del Informe consistió en otorgar un nuevo enfoque al artículo 17.2 del Modelo de Convenio para que, a partir de entonces, su ámbito de aplicación se extendiera a todas las rentas derivadas de la actuación artística o deportiva, con independencia de quién fuera la persona que las percibiera y de la vinculación existente entre el artista o deportista y esa otra persona.

De esta forma venían a confirmarse las sospechas manifestadas diez años atrás por parte de Canadá y Estados Unidos en las observaciones al Modelo de 1977. De hecho, el Informe de la OCDE se amparaba en la amplitud de la redacción literal del artículo 17.2, la misma que había despertado los temores de los países norteamericanos, para justificar esta nueva interpretación: “No hay nada en el texto del apartado segundo que permita excluir de su ámbito de aplicación a los equipos, grupos, etc. a sabiendas de que su objetivo original fuera diferente”⁴⁸. Para el Comité de Asuntos Fiscales, por tanto, la redacción del precepto justificaba que su ámbito de aplicación cubriera tanto las cantidades pagadas a artistas o deportistas a través de entidades interpuestas y de las cuales eran, por tanto, últimos beneficiarios, como las cantidades abonadas a otras entidades ajenas al artista o deportista y aunque este no resultase beneficiado de las mismas en modo alguno, lo que en definitiva significaba “gravar indirectamente el elemento de beneficio obtenido por la entidad”⁴⁹.

⁴⁶ Párrafo 16 del Informe OCDE (1987).

⁴⁷ Pues, como sabemos, el tratamiento que reciben en el Modelo de Convenio el resto de actividades, tanto las realizadas por cuenta propia como de manera dependiente, consiste en limitar la posible tributación en el Estado de la fuente a ciertos supuestos en los que se da una vinculación reforzada entre la actividad y dicho Estado. En las actividades por cuenta propia esa vinculación reforzada exige que el sujeto actúe a través de un establecimiento permanente en el Estado de la fuente, mientras que en las actividades dependientes se exige que el sujeto esté presente durante un determinado periodo de tiempo en su territorio (183 días) o sea contratado por una empresa (o establecimiento permanente) residente en dicho Estado. En cambio, para admitir la tributación en la fuente de las actividades artísticas y deportivas no se iba a exigir ningún requisito adicional, bastando con que la actividad en cuestión tuviera lugar en el territorio de dicho Estado.

⁴⁸ Párrafo 89 del Informe OCDE (1987).

⁴⁹ Ídem.

Así, el Informe de 1987 consagraba la tributación en el Estado de la fuente de las rentas derivadas de las actividades artísticas y deportivas; lo cual, como hemos apuntado, iba más allá de admitir la tributación de las rentas percibidas directamente por los artistas y deportistas en el Estado donde tuviera lugar su actuación, pues desde entonces, siguiendo la nueva interpretación dada al artículo 17.2 por el Comité de Asuntos Fiscales, toda renta derivada de dicha actuación, sin importar quién fuera el perceptor de la misma, podría ser gravada en el país de la fuente.

En nuestra opinión, la solución adoptada erró no tanto en el fondo (aunque la solución es discutible, sobre todo desde el punto de vista del principio de no discriminación, entendemos que no deja de ser una opción legítima por cuanto existe un punto de conexión lo suficientemente estrecho entre la renta objeto de gravamen y el Estado de la fuente como para admitir su potestad de gravamen), como en las formas, pues las justificaciones dadas en su Informe no resultan nada convincentes. En este sentido, como ya vimos, las razones que justificaban el tratamiento particular de este tipo de rentas se apoyaban en la movilidad de los sujetos, las dificultades para obtener la información con relevancia tributaria y en el uso de esquemas fiscales elusivos, cuestiones, todas ellas, difícil de observar en los supuestos que, finalmente, fueron empleados por el Comité de Asuntos Fiscales como ejemplos para ilustrar el nuevo ámbito de aplicación del precepto. En el caso de los equipos deportivos, que era uno de los ejemplos empleados por el Comité, no se da esa libertad de movilidad por parte de los sujetos, pues estos se ven obligados a residir en el país donde se localiza su equipo y los desplazamientos al extranjero obedecen, por lo general, a las exigencias de la propia competición deportiva. Tampoco se aprecia de manera tan clara la dificultad para obtener información por parte de las autoridades tributarias, pues en el ámbito del deporte profesional es relativamente sencillo conocer dónde y cuándo compite un determinado equipo. Por último, al menos en lo que atañe a la relación laboral ordinaria entre club y deportista, existe poco margen para la utilización de esquemas elusivos.

Por otro lado, la OCDE dejaba claro en su Informe que este nuevo enfoque generaría ciertos problemas prácticos de aplicación pues reconoce que en determinadas ocasiones “es difícil aislar la parte de ingresos ‘artísticos’ cuando la cantidad abonada a una compañía no residente incluye también otros servicios que no entran dentro del ámbito de aplicación del Artículo 17”⁵⁰. Aunque volveremos sobre esta cuestión en el Capítulo V, sí podemos adelantar que si tal distinción ya resultaba difícil en 1987, mucho más lo es ahora, pues las entidades deportivas, y en especial los clubes de fútbol, se han convertido en verdaderas sociedades mercantiles que desarrollan una actividad empresarial y, en consecuencia, resulta muy complicado poder distinguir la parte de los ingresos que proviene de esa actividad económica como organización empresarial que busca maximizar su cifra de negocio (suscribiendo contratos de publicidad o patrocinio, vendiendo los derechos de retransmisión de sus partidos, abriendo escuelas de fútbol, promocionando su marca comercial, etc.) y la parte de los mismos que deriva de la actuación deportiva de sus jugadores en un país extranjero.

⁵⁰ Párrafo 96 del Informe -OCDE (1987)-.

En cualquier caso, los cambios propuestos con menor o mayor desacierto por el Comité de Asuntos Fiscales en su Informe de 1987 fueron finalmente incorporados a los Comentarios al Modelo de Convenio en el año 1992, tal y como explicamos a continuación.

3.4. Principales novedades introducidas en la versión del año 1992 del Modelo de Convenio de la OCDE y en sus Comentarios en relación a las rentas derivadas de actuaciones artísticas y deportivas

Si nos referimos al texto del artículo 17 en la nueva versión del Modelo de Convenio de 1992 lo cierto es que no encontraremos ninguna novedad respecto a la versión anterior de 1977⁵¹. Los cambios significativos se produjeron, por tanto, en los Comentarios al precepto, que pasaron de ser 5 a 14 para incluir buena parte de las propuestas que el Comité de Asuntos Fiscales había efectuado en su Informe de 1987.

En lo que respecta al objeto de nuestro estudio, las novedades más importantes que nos interesa destacar fueron las siguientes:

- En el párrafo 5 se recoge por primera vez un listado ejemplificativo y, por tanto, no cerrado de sujetos que debían ser considerados deportistas a los efectos del artículo 17, entre los que aparecen citados de manera expresa los futbolistas.
- El párrafo 7 aclara que las rentas obtenidas por empresarios u otros sujetos con motivo de la organización de las actuaciones del deportista quedarían fuera del ámbito de aplicación del precepto.
- El párrafo 8 explica que el artículo 17.1 se aplicaría a las “rentas obtenidas por una persona física, directa o indirectamente, en su calidad de artista o deportista”, lo cual suponía incluir no solo las rentas que se abonaren de manera directa a esa persona física, sino también, en el caso de que el artista o deportista actuara como empleado de una entidad, la parte del sueldo correspondiente a su actuación en el extranjero. Para ilustrar estos supuestos, los Comentarios ponen como ejemplo el miembro de una orquesta de música que percibe un sueldo por su trabajo, ejemplo que resulta perfectamente extrapolable al caso de los futbolistas, que igualmente actúan bajo una relación de dependencia laboral con los clubes de fútbol percibiendo un sueldo por ello. Igualmente, este nuevo párrafo señala que el artículo 17.1 permite a los Estados contratantes que, en aquellos casos en los que la renta derivada de la actuación sea abonada a una entidad y siempre que cuenten con una norma en su legislación interna que admita tal posibilidad, puedan ‘mirar a través’ (*look through approach*) de la misma para considerar que la renta es directamente percibida por el artista o deportista y, en consecuencia, poder someterla a gravamen en virtud de este primer apartado del precepto.
- El párrafo 9 trata de aclarar bajo qué circunstancias entrarían dentro del ámbito de aplicación del artículo 17 otro tipo de rentas distintas de las puramente deportivas,

⁵¹ Al menos en lo que a la versión en español se refiere, pues en la versión en inglés sí se produjo una modificación consistente en sustituir el término *athlete* por el de *sportsman*. En las versiones en español ambos términos aparecían traducidos como deportista.

estableciendo como regla general que “cuando no exista relación directa entre tales rentas y una actuación pública del artista o el deportista en el país del que se trate, serán aplicables otros artículos”. Así, se establece que los cánones por derechos de propiedad intelectual normalmente entrarían dentro del ámbito de aplicación del artículo 12, las rentas de publicidad, patrocinio y similares que no puedan atribuirse a tales actuaciones se regirían, según el caso, por los artículos 14 o 15 y los pagos recibidos con motivo de la cancelación de una actuación siempre quedarían fuera del ámbito de aplicación del artículo 17 y estarían sometidos, por tanto, a las reglas de los artículos 7, 14 o 15.

- En el párrafo 10, los Comentarios se remiten a la normativa interna de los Estados contratantes para indicar que serán dichas normas las que determinen cómo deba ser cuantificado el importe de las rentas obtenidas por el deportista que quedarían sujetas a tributación en el Estado de la fuente.
- El párrafo 11 es el que incorpora las recomendaciones del Informe de la OCDE de 1987 en lo que respecta a la ampliación del ámbito de aplicación del artículo 17.2, al establecer que “si la renta de un profesional del espectáculo o de un deportista se atribuye a otra persona y el Estado de la fuente no está autorizado para ignorar a la persona que obtiene la renta y someterla a gravamen como renta del artista o el deportista, será aplicable el apartado 2 con arreglo al cual la parte de la renta que no pueda gravarse como renta del artista o el deportista podrá someterse a imposición como renta de la persona que la obtiene”, aun cuando el ingreso de esa otra persona no sea imputable a un establecimiento permanente o a una base fija de negocios situada en ese país. El Comentario matiza, no obstante, que esto no sucederá en todos los casos, sino solo en tres tipos de supuestos: a) Sociedades de gestión no constituidas como personas jurídicas que perciben una remuneración por la actuación de un grupo de deportistas; b) Personas jurídicas, tales como equipos, grupos, orquestas o similares, por el elemento de beneficio obtenido en relación con la actuación de sus miembros⁵²; c) Sociedades de artistas u otros mecanismos de elusión fiscal en virtud de los cuales las rentas por tales actuaciones no se pagan al artista o al deportista sino a otra persona⁵³.
- El párrafo 14, por último, introduce la posibilidad de que los Estados que así lo acuerden en sus negociaciones bilaterales puedan añadir un nuevo apartado al artículo 17 para excluir del ámbito de aplicación del precepto las rentas derivadas de acontecimientos financiados con fondos públicos de uno o de ambos Estados

⁵² Merece la pena destacar que, en este punto, el párrafo 11 de los Comentarios al Modelo de Convenio, siendo consciente de la dificultad que su aplicación podría entrañar en la práctica, contempla la posibilidad de que los Estados contratantes decidan unilateral o bilateralmente no aplicar el apartado 1 del artículo 17 cuando la retribución de los miembros del equipo o el grupo consista en el pago de una cantidad periódica fija (como sucede normalmente en el caso de los futbolistas) y sea difícil atribuir una parte de esa retribución a actuaciones determinadas en el extranjero.

⁵³ Como ya hicieron ante la versión del Modelo de 1977, Canadá y Estados Unidos, y ahora también Suiza, efectuaron una observación a los Comentarios (véase el párrafo 16 de los mismos) considerando que “el apartado 2 debe aplicarse únicamente en los casos previstos en el párrafo 11.c)” y reservándose el derecho a “proponer una modificación en ese sentido en las negociaciones de los convenios con otros países Miembros”.

contratantes, y para ello propone una posible redacción para ese nuevo y opcional apartado tercero del precepto⁵⁴.

Con estos nuevos Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE no solo se estaba reafirmando y reforzando el principio de tributación en la fuente para las rentas derivadas de actuaciones deportivas sino que, como vemos, comenzaba a dárseles un tratamiento mucho más completo, pues si hasta ese momento los Comentarios se habían centrado en explicar el significado y la singularidad del precepto, a partir de 1992 se contemplaron y regularon nuevos aspectos de su aplicación (delimitación subjetiva y objetiva de su ámbito de aplicación, excepciones a la regla general, coordinación entre las reglas del Convenio y las normas internas de los Estados, etc.), lo cual dejaba claro que la decidida apuesta de la OCDE por la tributación en la fuente de este tipo de rentas y el constante crecimiento del sector artístico y deportivo a nivel internacional demandaban una mayor atención por parte del Comité de Asuntos Fiscales, que debía ofrecer a sus Estados miembros –y, en general, al resto de Estados que seguían las reglas del Modelo de Convenio de la OCDE- unas directrices interpretativas que les permitiera aplicar con seguridad, eficacia y uniformidad el precepto dedicado a las rentas de artistas y deportistas en sus Convenios bilaterales.

Como enseguida veremos, esa tendencia hacia una regulación más exhaustiva que arrancaba en 1992 se mantuvo, con mayor o menor énfasis, en las versiones posteriores de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio hasta llegar a la versión hoy vigente, que fue publicada en el año 2014 y que vino a terminar de perfilar ese sistema de tributación en la fuente de los deportistas que propugna la OCDE.

4. CUARTO PERIODO (1992-2019): EL FÚTBOL EN EL PUNTO DE MIRA DE LAS AUTORIDADES FISCALES

4.1. El negocio del fútbol en continuo crecimiento, su definitiva mercantilización y las primeras inspecciones tributarias en el sector

Con el fútbol ya sobradamente consolidado como un negocio que generaba cifras multimillonarias a nivel mundial, la década de los noventa no hizo sino acentuar la vertiente mercantil de los equipos profesionales de fútbol y terminar de encumbrar la imagen mediática de los futbolistas, lo que provocó que este próspero negocio siguiera creciendo de manera incesante con la llegada del nuevo siglo.

En España ese proceso de mercantilización se vio acelerado con la aprobación de la Ley del Deporte en el año 1990, norma que obligó a los clubes deportivos que participaban en competiciones oficiales de carácter profesional, como era el caso de los clubes de primera y segunda división de la liga de fútbol, a convertirse en Sociedades Anónimas

⁵⁴ La redacción propuesta en los Comentarios para este opcional apartado del precepto es la siguiente: “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”.

Deportivas⁵⁵. De esta manera se dotaba a los clubes profesionales de una forma jurídica mercantil que venía a admitir, sin reparos, que tales entidades gestionaban una actividad empresarial y que, en consecuencia, debían llevar a cabo una gestión rentable de la misma para dar cuenta de los resultados económicos ante sus accionistas⁵⁶.

La progresiva mercantilización de los clubes de fútbol también se ha podido observar en la diversificación de sus estrategias empresariales, pues más allá de la puramente deportiva, en las últimas décadas los clubes han venido potenciando otras facetas de su actividad con el objetivo de incrementar sus fuentes de ingresos. Dentro de esas actividades que se alejan de lo estrictamente deportivo, podemos hacer referencia a la explotación comercial de la marca e imagen del club a nivel nacional e internacional, a las giras en el extranjero con fines estrictamente promocionales, a la creación de escuelas de fútbol en otros países para captar talento, a los nuevos modelos para la venta centralizada de los derechos audiovisuales de retransmisión⁵⁷, a la gestión de contenidos en Internet o a la responsabilidad social corporativa canalizada frecuentemente a través de fundaciones que son creadas por los propios clubes. Estos son solo algunos ejemplos de esas nuevas estrategias que desde hace algunos años son habituales en los planes empresariales de los mercantilizados clubes de fútbol.

En estas últimas décadas también los futbolistas han visto cómo sus ingresos han ido incrementándose notablemente año tras año, incremento que entre otras razones ha venido motivado, al igual que sucede con los clubes, por la diversificación de la fuente de sus ingresos. Entre esas fuentes destaca, como es lógico, los conceptos salariales que perciben de los clubes donde prestan sus servicios⁵⁸, pero junto a ellos han adquirido protagonismo

⁵⁵ Artículo 19.1 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte: “Los clubes, o sus equipos profesionales, que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, adoptarán la forma de Sociedad Anónima Deportiva a que se refiere la presente Ley. Dichas Sociedades Anónimas Deportivas quedarán sujetas al régimen general de las Sociedades Anónimas, con las particularidades que se contienen en esta Ley y en sus normas de desarrollo”.

⁵⁶ Esta medida vino motivada por la delicada situación económica que venían atravesando la mayor parte de los clubes profesionales de fútbol en España, que se encontraban fuertemente endeudados, entre otros acreedores, con la Administración Pública. De esa forma se pretendía que, a través de las correspondientes aportaciones al capital social de la nueva Sociedad Anónima Deportiva, los clubes saldaran buena parte de sus deudas. Por ello, la Disposición Adicional 7ª de la Ley del Deporte contemplaba una excepción a la obligatoria transformación en Sociedades Anónimas Deportivas para aquellos clubes que, estando ya en competiciones deportivas profesionales, hubieran demostrado una buena gestión económica, manteniendo un patrimonio neto positivo durante los cuatro últimos ejercicios. Tan solo cuatro clubes, Real Madrid C.F., F.C. Barcelona, Athletic Club de Bilbao y Club Atlético Osasuna, cumplían ese requisito y, por tanto, pudieron mantener la forma jurídica de Club Deportivo. El resto de clubes que se encontraban en aquel momento en primera o segunda división y todos aquellos que desde entonces han participado en estas divisiones en alguna ocasión han tenido que adoptar la forma de Sociedad Anónima Deportiva.

⁵⁷ Siendo esta la principal fuente de ingresos para los clubes en la actualidad merece la pena analizar los modelos de las ligas europeas con mayor impacto económico en el mercado audiovisual y la evolución que ha experimentado el modelo español hasta llegar al marco legal actual, para lo cual puede verse el trabajo de AGUILAR, ADELIÑO y CARRETERO (2017).

⁵⁸ Buen ejemplo de ello es el incremento que ha experimentado el salario mínimo garantizado de los futbolistas de la primera división española, que en el Convenio colectivo del año 1992 (BOE de 22 de septiembre de 1992) era de 30.000 euros -cinco millones de pesetas- y en el último Convenio colectivo aprobado en el año 2015 (BOE de 8 de diciembre de 2015) se situaba, para la temporada 2016/2017, en 161.500 euros, importe que iría incrementándose conforme a la subida del IPC en las temporadas siguientes, lo que supone un aumento de más del 500%.

otros ingresos como los que provienen de la participación del jugador en los derechos de traspaso⁵⁹ o, especialmente, los ingresos derivados de la explotación comercial de su propia imagen, hasta el punto de que, en los casos más significativos, esa imagen ha terminado por convertirse en la marca personal del futbolista⁶⁰.

Esa revalorización del valor comercial de su imagen y, en consecuencia, de los ingresos derivados de su explotación, hizo que afloraran ciertos mecanismos en la retribución de los futbolistas por parte de sus clubes de dudosa validez desde el punto de vista fiscal. Así, a la hora de retribuir los servicios del futbolista, comenzaron a distinguirse dos conceptos diferentes: por un lado, el salario ordinario, que sí era abonado directamente al jugador, y, por otro, las cantidades satisfechas por la cesión de sus derechos de imagen al club, cantidades que por lo general no eran abonadas al futbolista sino a una sociedad controlada por este a la que previamente le habían sido cedidos dichos derechos. De esta forma, dado que tales cantidades no eran percibidas por el futbolista, este no las declaraba en su impuesto sobre la renta –y tampoco eran sometidas a retención por el club-. La sociedad cesionaria, por su parte, solía estar domiciliada en un territorio de nula o baja tributación, por lo que tampoco ella tributaba por las cantidades que el club le abonaba en concepto de derechos de imagen del jugador⁶¹.

Pero claro, estas prácticas no pasaron desapercibidas ni para las autoridades fiscales ni para el propio legislador y a partir de entonces los futbolistas ya no podrían seguir siendo contemplados como unos ‘inofensivos’ -dicho esto en términos estrictamente tributarios- trabajadores asalariados cuyas obligaciones fiscales quedaban prácticamente saldadas con la retención sobre su salario por parte del club. Así, la reacción de la Administración tributaria española no se hizo esperar y durante la década de los noventa llevó a cabo dos inspecciones generales en el sector del fútbol que tuvieron como objetivo tanto la regularización de las retenciones no practicadas por los clubes como las declaraciones individuales de los propios futbolistas⁶². Por su parte, el legislador reaccionó con la introducción en 1997 del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, en virtud del cual a partir de entonces los futbolistas residentes en España debían imputar en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en

⁵⁹ En el Convenio colectivo vigente se acuerda que el futbolista que sea cedido a otro club tendrá derecho a percibir, como mínimo, el 15 por 100 del precio abonado por dicha cesión, ya sea esta temporal (artículo 16) o definitiva (artículo 17). Nos detendremos sobre esta cuestión en el capítulo V, al que nos remitimos.

⁶⁰ Por ello, desde algunos sectores los deportistas de élite son vistos como auténticas empresas en términos de rentabilidad del valor de su marca personal. En este sentido podemos citar el trabajo de ZAMORA, SANAHUJA y BLAY (2015) que, en un estudio sobre la gestión de la marca personal en el ámbito deportivo, afirman que “trazando este paralelismo deportista-empresa, la construcción de una marca reconocida dentro de un mercado permite traducir el valor de esa marca en una generación de ingresos. Si dentro de la empresa el volumen de negocio determina el nivel de gestión de la misma, ocurre de igual manera con los deportistas, que pueden ser considerados desde un ámbito local hasta nacional y en algunos casos internacional”.

⁶¹ Para un análisis más detallado de este fenómeno nos remitimos al trabajo de CLAVIJO HERNÁNDEZ, FALCON Y TELLA, MARTÍN FERNÁNDEZ, PALAO TABOADA y PÉREZ ROYO (1996), donde puede verse un interesante estudio sobre el tratamiento jurídico-tributario que resultaba aplicable a los pagos que los clubes de fútbol satisfacían a las sociedades titulares de la explotación comercial de los derechos de imagen de los futbolistas.

⁶² Véase MARTÍN (2006), págs. 129 a 134, para conocer las circunstancias en las que se desarrollaron estas inspecciones.

adelante, IRPF) las cantidades que su club abonara a la entidad cesionaria de sus derechos de imagen, fuera esta residente o no residente, y siempre que las cantidades satisfechas por el club por ese concepto fuesen superiores al 15 por 100 de la suma de dichas cantidades y el importe de los rendimientos del trabajo del jugador en su club⁶³.

4.2. El caso Bosman, la Ley Beckham y otros hitos que han ayudado a potenciar la expansión internacional de nuestro fútbol

A medida que continuaba aumentando el volumen de negocio generado por el fútbol, lo mismo ocurría con su carácter internacional. Si ya vimos que prácticamente desde sus orígenes el fútbol mostró una clara vocación hacia el extranjero, a partir de la década de los noventa esa vocación siguió creciendo hasta convertirse, para algunos actores implicados, en una especie de obsesión.

En este proceso debemos destacar dos hitos fundamentales, uno en el ámbito europeo y otro de carácter doméstico. En el primer caso nos referimos a la conocida como ‘Ley Bosman’, que en realidad no fue una ley sino una Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, de otro lado, a la llamada ‘Ley Beckham’, en virtud de la cual se instauró en España un régimen especial con importantes ventajas fiscales para trabajadores impatriados al que pudieron acogerse multitud de futbolistas.

La célebre Sentencia del caso Bosman⁶⁴ supuso que, a partir del año 1995, se distinguieran dos categorías de futbolistas en el ámbito de la Unión Europea: por un lado los comunitarios, es decir, los jugadores nacionales de algún país miembro de la Unión, que dejaban de ser catalogados como futbolistas extranjeros a efectos de la limitación del número de jugadores de este tipo que cada equipo puede inscribir en su plantilla en una determinada temporada⁶⁵, y los no comunitarios, que a partir de entonces serían los únicos que sí computaban a tales efectos. Esto provocó un aumento significativo en el número de traspasos de futbolistas comunitarios entre clubes europeos y afectó, lógicamente al alza, al número de jugadores extranjeros presentes en la liga española⁶⁶.

⁶³ Este nuevo régimen fue introducido a través de la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos de 1997 y actualmente se encuentra recogido en el artículo 92 de la Ley del IRPF. FALCON Y TELLA (1998) fue uno de los primeros autores en analizar un régimen que ha sido objeto de numerosos estudios, como los efectuados por DESCALZO y PALOMAR (2001) o BANALOCHE (2006), y sobre el que nos detendremos en el Capítulo V, al analizar su compatibilidad con las reglas de reparto de la potestad tributaria que establecen los Convenios para evitar la doble imposición (véase el apartado 3.4.1 de dicho Capítulo).

⁶⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93. Para un exhaustivo análisis del alcance social y político que tuvo dicha sentencia en la Unión Europea puede verse el trabajo de GIL (2002).

⁶⁵ En España, por ejemplo, son tres los jugadores extranjeros que pueden formar parte de la plantilla de un equipo de la primera división –y dos en el caso de segunda división-. Véase, en este sentido, la Disposición 2.3 de la Circular nº 14 de la RFEF correspondiente a la temporada 2019/2020, de fecha 30 de julio de 2019, según la cual: “Los clubes adscritos al Campeonato Nacional del Liga de Primera División podrán inscribir, formando parte de la primera plantilla, hasta un máximo de tres jugadores extranjeros no comunitarios pudiendo alinearse simultáneamente. Los clubes adscritos al Campeonato Nacional del Liga de Segunda División podrán inscribir, formando parte de la primera plantilla, hasta un máximo de dos jugadores extranjeros no comunitarios pudiendo alinearse simultáneamente”.

⁶⁶ Encontramos un interesante estudio estadístico sobre la evolución histórica de los jugadores extranjeros en la liga española en ORTEGA (2016). Entre otros datos, en este estudio podemos observar cómo ha ido incrementándose el porcentaje de futbolistas extranjeros en España por etapas: desde su comienzo en 1928

Por su parte, la ‘Ley Beckham’ introdujo en nuestro ordenamiento tributario el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español⁶⁷ y recibió tal denominación popular porque su entrada en vigor en el año 2003 coincidió, entre otros, con el fichaje del icónico futbolista inglés David Beckham por el Real Madrid. En virtud de este nuevo régimen especial, las personas físicas que se desplazaban a territorio español con motivo de un contrato de trabajo y adquiriendo por ello la condición de residentes y contribuyentes en el IRPF podían optar por tributar bajo un régimen similar al de los sujetos no residentes durante los primeros seis ejercicios, lo cual suponía una gran ventaja fiscal pues les permitía tributar a un tipo impositivo fijo del 24% y solo por las rentas que se entendían obtenidas en territorio español, en vez de tributar por su renta mundial y según la escala progresiva de gravamen del IRPF, con tipos marginales que han llegado a ser del 52%.

Al igual que ocurriría con la Sentencia del caso Bosman, el nuevo régimen de impatriados provocó un aumento considerable en el número de traspasos de jugadores extranjeros a clubes de la liga española⁶⁸, pues la rebaja de los tipos impositivos que estos debían soportar permitió a los clubes españoles ofrecerles salarios más altos en términos netos sin que aumentaran sus costes.

Así pues, durante las últimas tres décadas hemos asistido a la consagración definitiva del fútbol como uno de los mercados con mayor movilidad internacional de sus trabajadores. En el caso concreto de España, como hemos visto, la proporción de futbolistas extranjeros presentes en la liga asciende prácticamente a la mitad⁶⁹. Y del mismo modo, en los últimos tiempos el número de jugadores españoles que han abandonado la Liga de Fútbol Profesional para incorporarse a clubes extranjeros no ha parado de crecer.

Pero ese aumento en el grado de movilidad de los futbolistas no se agota en el mayor número de traspasos transnacionales, pues son muchos otros factores los que, de la misma forma, han ayudado a que la movilidad internacional en el mundo del fútbol alcance unas cotas tan altas. Nos referimos, por ejemplo, a los desplazamientos cada vez más frecuentes de los propios clubes -y, por tanto, de sus jugadores- al extranjero. Si hasta hace unas décadas lo normal era que los clubes de fútbol tan solo se vieran en la

hasta 1957 representaron de media un 3,91 % del total, desde la Copa Mundial de selecciones celebrada en Suecia en 1958 a 1972 ese porcentaje creció hasta el 7,85 %, desde 1973 a 1995 aumentó hasta el 22,50% y, finalmente, desde 1996, es decir, tras la publicación de la Sentencia del Caso Bosman, al año 2015 ha ido incrementándose hasta alcanzar el 44,69% del total.

⁶⁷ Este régimen especial fue introducido en nuestro ordenamiento por la Ley 62/2003, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social que incorporó un nuevo apartado 5 en el artículo 9 de la Ley del IRPF de 1998 dedicado a la "Residencia habitual en territorio español", y posteriormente la Ley 35/2006 del IRPF lo trasladó a su artículo 93, con efectos desde 1 de enero de 2007, reubicándolo en el capítulo dedicado a los Regímenes especiales; donde actualmente lo encontramos bajo la denominación de "Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español".

⁶⁸ Precisamente KLEVEN, LANDAIS y SAEZ (2010) llevaron a cabo un estudio sobre la incidencia de este tipo de medidas fiscales en la movilidad internacional de las grandes estrellas del deporte a partir de la evidencia científica del mercado de fútbol europeo y en dicho estudio se analizó, entre otros, el régimen fiscal implantado en España con la Ley Beckham, llegando a la conclusión de que cuando dicho régimen comenzó a aplicarse en el año 2004, el porcentaje de jugadores extranjeros presentes en España empezó a aumentar considerablemente lo que, según los autores, aporta evidencia de que los tipos impositivos máximos sobre los ingresos afecta negativamente a la movilidad de los futbolistas.

⁶⁹ *Vid. supra*, nota 66.

obligación de desplazarse a otros países para jugar competiciones oficiales internacionales, ahora estos desplazamientos son constantes y obedecen a diversos motivos: giras con fines fundamentalmente comerciales, proliferación de nuevas competiciones internacionales de carácter no oficial⁷⁰, estancias de pretemporada y, en el caso particular de España, los anhelos de la Liga de Fútbol Profesional por extender y explotar su marca comercial por todo el mundo.

Si antes hablábamos de que el afán por explotar internacionalmente el fútbol se había convertido en una especie de obsesión para algunos actores de este negocio, el caso de la Liga de Fútbol Profesional nos da buena muestra de ello, pues desde hace algunos años buena parte de su estrategia empresarial se ha focalizado en aumentar el valor de la marca comercial ‘LaLiga’ en el extranjero y, en esa línea, se han venido llevando a cabo numerosas acciones encaminadas a fomentar el consumo directo de dicha marca en países con economías pujantes como China, Estados Unidos o Arabia Saudí. Entre estas acciones destaca el *LFP World Challenge*, un programa que fue creado en el año 2014 con el objetivo principal de potenciar internacionalmente la imagen del fútbol español, y que, entre otros eventos, incluye *LaLiga World*, una serie de partidos amistosos entre los clubes más populares de los países donde estos tienen lugar y equipos españoles.

Pero lo más sorprendente es que, animados por los buenos resultados económicos obtenidos con las referidas acciones, los dirigentes del fútbol español quisieron ir un paso más allá y el fenómeno no se detuvo, como cabría haber esperado en un primer momento, en la celebración de partidos amistosos o eventos de carácter no oficial en el extranjero, sino que, la expansión o ‘deslocalización’ internacional de las competiciones domésticas se ha extendido a los partidos oficiales. Así ocurrió en nuestro país, por primera vez, con la final de la Supercopa de España de la temporada 2017/2018, que enfrentó al F.C. Barcelona y al Sevilla F.C. en Tánger (Marruecos), y ocurrirá de nuevo en la versión del año 2019, que estrenará un nuevo formato de eliminatorias entre cuatro equipos –el campeón y el subcampeón de liga y los dos finalistas de la Copa del Rey- y que se disputará de nuevo en el extranjero. Y en esta misma línea de ‘deslocalización’ de las competiciones nacionales se enmarca el acuerdo alcanzado entre la Liga de Fútbol Profesional y una multinacional norteamericana para que, a partir de la temporada 2018/2019 y durante quince años, al menos un partido oficial de liga de cada temporada se celebre en Estados Unidos⁷¹.

⁷⁰ Un ejemplo de estas nuevas competiciones no oficiales es la *International Champions Cup* que se viene disputando desde el año 2013 en diversas sedes situadas principalmente en Estados Unidos. Hemos analizado los problemas prácticos que la participación en este tipo de competiciones puede suponer a la hora de tributar para los futbolistas que residen en España en TORIBIO BERNÁRDEZ (2019 a).

⁷¹ Aunque el acuerdo fue rubricado y publicado por LaLiga durante el mes de agosto de 2018 y, de hecho, se llegó a anunciar el partido que debiera haberse disputado en Estados Unidos durante esa primera temporada 2018/2019 (el partido en cuestión era el Girona FC-FC Barcelona de la jornada 21, cuya celebración estuvo originalmente prevista para el día 27 de enero de 2019 en el Hard Rock Stadium de Miami), finalmente no pudo llevarse a la práctica dada la falta de consentimiento tanto de los propios futbolistas como de la RFEF. Por un lado, la Asociación de Futbolistas Españoles manifestó su oposición a un acuerdo que, según entienden, atenta contra los derechos de los clubes, los deportistas y los aficionados. Por su parte, la RFEF denegó la solicitud presentada por LaLiga y los dos clubes implicados al considerar que se había omitido información fundamental y, en consecuencia, requirió a LaLiga documentación e

En Europa encontramos otros países en los que viene sucediendo algo similar, como es el caso de Italia, cuya final de la Supercopa ha tenido lugar en los últimos años hasta en cuatro países diferentes: Estados Unidos, China, Catar y Arabia Saudí. Y sin salir del ámbito europeo, aún podemos citar otro ejemplo más que, si bien no supone una deslocalización de la competición en sí misma, sí que ilustra claramente ese anhelo por expandir el ámbito geográfico tradicional de las competiciones deportivas. Nos referimos al próximo torneo europeo de selecciones nacionales (comúnmente conocido como Eurocopa) que tendrá lugar durante el verano del 2020 con un nuevo formato de competición ‘multi-sede’, pues si históricamente este torneo se había venido celebrando en un solo país (o, a lo sumo, en dos países de proximidad geográfica) en esta nueva edición serán doce las sedes, distribuidas en otros tantos países, que acogerán los partidos oficiales de la competición.

Y si los clubes, los organizadores de las competiciones oficiales y otros agentes externos, como inversores o promotores privados, se han implicado activamente en ese propósito de expandir el fútbol por todos los rincones del planeta, los futbolistas, convertidos en empresarios de su propia imagen, no se han quedado atrás. En este contexto de globalización, los futbolistas con mayores ingresos en el panorama internacional ya no lo son por el importe de sus salarios sino por las elevadas cantidades que perciben en virtud de los contratos de publicidad, patrocinio, etc. que suscriben con marcas comerciales y empresas multinacionales. El futbolista contemporáneo se ha dado cuenta de que, así como sus condiciones físicas pueden alejarle de la competición de élite a una temprana edad, no tiene por qué ocurrir lo mismo con su marca –imagen- personal y desde hace algunos años se viene afanando en cultivar, desarrollar y explotar esa marca a todos los niveles.

Finalmente, podemos citar otro reciente fenómeno que, del mismo modo, ha ayudado en los últimos tiempos a aumentar el grado de exposición internacional de los futbolistas profesionales europeos. Nos referimos a la creciente inversión económica que vienen realizando los acaudalados propietarios de ciertos clubes localizados en países que tradicionalmente no han estado tan ligados a esta disciplina deportiva y que ha permitido que en los últimos años hayamos podido observar cómo equipos de China, Japón, Estados Unidos o ciertos países árabes han logrado hacerse con los servicios de varios de los futbolistas más reconocidos a nivel mundial, ofreciéndoles unas condiciones económicas tan elevadas que llegan a situarse fuera de mercado si las comparamos con las cifras que normalmente se ofrecen en el mercado europeo. Así, ahora observamos que no solo los clubes que participan en las grandes ligas europeas compiten para intentar convencer a los jugadores más destacados a nivel mundial para que formen parte de sus plantillas, sino que a dicho mercado de traspasos se han sumado, y con mucha fuerza, los equipos de estas ligas menores.

información adicional y elevó la consulta tanto a la FIFA como a la UEFA. Ante este escenario, en estos momentos aún resulta difícil prever si finalmente se cumplirá el deseo de LaLiga de disputar un partido oficial en Estados Unidos. Puede verse un detallado análisis de las consecuencias fiscales de la celebración de estos partidos oficiales de LaLiga en Estados Unidos para futbolistas y clubes en TORIBIO BERNÁRDEZ (2018 a).

4.3. Evolución de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE hasta llegar a la versión actual

Ante este panorama de globalización generalizada en el fútbol profesional es evidente que las cuestiones de fiscalidad internacional han pasado a tener un gran protagonismo en la tributación de los futbolistas, pues la obtención de rentas transnacionales ya no se contempla como algo puntual o anecdótico, sino como algo absolutamente normal para cualquier jugador de fútbol profesional.

Algo similar ha ocurrido en otras modalidades deportivas y es por ello por lo que, desde la versión del año 1992, los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE han ido aumentando tanto en número como en contenido para ir adaptándose a las nuevas realidades del deporte y, de esa forma, ofrecer a los Estados un marco interpretativo, actualizado y completo, de referencia para facilitar la aplicación uniforme y eficaz del precepto.

Así pues, dada la importancia práctica que estos Comentarios han venido adquiriendo de un tiempo a esta parte, reconocida tanto por la jurisprudencia como por la doctrina (véase, en este sentido, la introducción del Capítulo III), dedicaremos buena parte de nuestro trabajo a un estudio pormenorizado de los párrafos que afectan al artículo 17, por lo que, en este momento, nos limitaremos a dejar apuntadas cuáles han sido las últimas modificaciones que han sido efectuadas.

Así, si en la versión de 1992 se incluían catorce comentarios al artículo 17 (diez de los cuales se referían al apartado 1 del precepto y otros cuatro al apartado 2), en la versión vigente de los Comentarios al Modelo de la OCDE, publicada el 21 de noviembre de 2017⁷², y que será la que tomaremos como referencia a lo largo de nuestro trabajo, se incluyen un total de treinta comentarios -veinte de los cuales se refieren al apartado 1, seis al apartado 2 y otros cuatro son comentarios adicionales que guardan relación con ambos- en los que se pone especial interés en la delimitación subjetiva y objetiva del ámbito de aplicación del precepto, incorporando para ello varios ejemplos prácticos que ilustran algunos de los supuestos más conflictivos. Igualmente, en estos nuevos Comentarios se tratan cuestiones relativas al pagador de las rentas, se formulan una serie de principios generales para la correcta localización y cuantificación de los ingresos que han de tributar en el país de la fuente o se proponen redacciones alternativas del precepto para los Estados que quieran limitar o excluir su aplicación en determinados supuestos, como las actuaciones financiadas con fondos públicos, los deportistas cuyos ingresos en el país de la fuente se sitúen por debajo de una determinada cuantía mínima o los que llevan a cabo actuaciones en diferentes países como trabajadores por cuenta ajena

⁷²Aunque la versión vigente fue publicada en el año 2017, lo cierto es que las últimas modificaciones efectuadas en los Comentarios al artículo 17 datan del año 2014, pues fue en tal año cuando fueron publicadas –véase OCDE (2014 a)- e incorporadas a la versión oficial de los Comentarios al Modelo de Convenio. Tales modificaciones fueron adoptadas por el Comité de Asuntos Fiscales tras un proceso de consultas y audiencia pública que duró cuatro años y que se inició con la publicación de un Informe –OCDE (2010)- en el que se recogían varias propuestas de nuevos comentarios y modificación de los ya existentes y donde se invitaba a participar a todos aquellos sujetos que estuvieren interesados en dar a conocer sus propuestas para mejorar la configuración del precepto.

percibiendo un salario anual. Como indicábamos antes, cada una de estas cuestiones serán objeto de un pormenorizado análisis en los capítulos siguientes.

Otra modificación que tuvo lugar durante la última revisión del artículo 17 y que no debe pasarnos desapercibida fue la sustitución, tanto en el título como en el texto del precepto (así como en sus Comentarios oficiales), del término “*sportsmen*” por el de “*sportspersons*”. Tal y como explicó el Comité de Asuntos Fiscales, con este cambio lo que se buscaba era emplear una palabra que tuviera un carácter neutral desde el punto de vista del género⁷³. Aunque tal modificación no afecta a la versión española del Modelo de Convenio (pues la traducción de ambos términos al español equivale a la de “deportistas”), debemos aplaudir el nuevo enfoque inclusivo que se le ha querido otorgar al precepto, pues con ello se reconoce la extraordinaria evolución que ha venido experimentando el deporte femenino en los últimos años, evolución especialmente apreciable en ciertas disciplinas deportivas, como el fútbol, donde hasta hace muy poco tiempo las categorías femeninas estaban relegadas a un plano totalmente secundario. Ahora, sin embargo, parece que el fútbol femenino está adquiriendo un protagonismo mucho mayor, lo que a su vez provoca que el interés mediático por esta modalidad deportiva vaya en claro aumento. En nuestro país, por ejemplo, en estos momentos se encuentra en vías de negociación el primer convenio colectivo para las jugadoras de fútbol, convenio a través del cual se pretende que las futbolistas cuenten con un estatus profesional similar al de sus homólogos masculinos. En otros países, como Estados Unidos, hace ya varios años que el fútbol femenino es de carácter profesional.

Por ello, aunque a lo largo del presente trabajo hagamos referencia a los protagonistas de nuestro estudio empleando el género masculino como genero no marcado (es decir, aludiendo a los futbolistas), debemos aclarar que la investigación tiene idéntica validez para las futbolistas, por lo que las conclusiones que alcancemos serán igualmente predicables en el ámbito del fútbol femenino.

4.4. El fútbol español en el siglo XXI: de nuevo en el punto de mira de las autoridades fiscales

Si la década de los noventa comenzó con inspecciones tributarias generalizadas en el sector futbolístico, lo mismo sucedería tras la entrada en el nuevo siglo. Apenas veinte años después, la Administración tributaria volvía a poner su atención en el mundo del fútbol y lo hacía con un objetivo similar al de entonces: tratar de destapar las prácticas fraudulentas en la tributación de los ingresos provenientes de la explotación de los derechos de imagen de los futbolistas.

En esta ocasión, las investigaciones llevadas a cabo por los órganos de inspección habían puesto de manifiesto una práctica extendida en el sector consistente en crear complejos entramados societarios, con empresas en paraísos fiscales y territorios de baja tributación, para simular la cesión de los derechos de imagen del futbolista a esas empresas que,

⁷³ OCDE (2014 a), párrafo 32: “*One commentator suggested that the word ‘sportsman’ should be replaced by the gender-neutral ‘sportspersons’.* The Committee agreed to make that change throughout Article 17 and its Commentary (see the Annex)”.

supuestamente, pasaban a ser las encargadas de comercializar y vender dichos derechos a terceros cuando, en realidad, éstos nunca salían de la esfera privada del jugador. A diferencia de lo que ocurrió en la década de los noventa, ya no solo se buscaba una desviación a terceros de las rentas o una calificación más benévola de las mismas, sino que ahora, con estas sofisticadas estructuras empresariales generalmente radicadas en países con gran opacidad en cuanto al intercambio de información tributaria, muchos de los jugadores trataban de ocultar sus ingresos a los ojos de la Administración tributaria.

Ante este escenario, a partir del año 2010 las autoridades fiscales comenzaron a someter a procedimientos de inspección a un gran número de futbolistas residentes en España con el objetivo de comprobar si habían venido declarando correctamente la totalidad de sus ingresos, poniendo especial atención en aquellos derivados de la cesión a terceros de los derechos para explotar su imagen.

Así, en los últimos años varios de los jugadores con mayores ingresos de la liga española se han visto obligados a regularizar su situación tributaria con la Hacienda Pública. Algunos de ellos aceptaron las actas emitidas por la Inspección, mientras que otros decidieron impugnar las liquidaciones giradas por la Agencia Tributaria tanto en la vía económico-administrativa como en la contenciosa. Otros, en cambio, ni siquiera tuvieron esa opción, pues dadas las cantidades supuestamente defraudadas fueron acusados de cometer delito fiscal, lo que les obligó a defender su inocencia en la vía penal. En cualquier caso, lo cierto es que se cuentan por decenas los jugadores -y también, aunque en menor número, entrenadores- de fútbol que en la última década han tenido que regularizar su situación con el fisco español por este motivo⁷⁴.

Sin embargo, este no ha sido el último foco de inspección tributaria en el mundo del fútbol, pues en el año 2015 la Administración tributaria inició otro plan de comprobación, esta vez centrado en la tributación de los pagos que realizan los clubes a los representantes de los jugadores con motivo de los traspasos, cesiones o renovación de sus contratos.

En este caso, la cuestión conflictiva resulta de la consideración por parte de la Administración tributaria de que los pagos realizados por el club al intermediario o representante son realizados en nombre y por cuenta del futbolista y, por tanto, deben ser calificados como una mayor retribución de este último. De ello se derivan dos consecuencias fiscales, tanto para el club, como para el propio jugador. De un lado, ya que ese pago supone una mayor retribución del futbolista, el club se vería obligado a aumentar el importe de las retenciones a practicar sobre su salario. De otro lado, que la cuota de IVA devengada por la prestación de los servicios efectuados por el representante no la estaría soportando el club en cuestión, sino el propio futbolista, y en consecuencia no sería una cuota de IVA deducible para dicho club, como así se había venido declarando con carácter generalizado.

Tal y como hemos podido comprobar en estas primeras páginas, el contexto en el que nos situamos pone de manifiesto una realidad innegable y es que, de un tiempo a esta parte,

⁷⁴ De todos estos casos nos detendremos en los del jugador del F.C. Barcelona, Lionel Messi, y el exjugador del Real Madrid, Cristiano Ronaldo, por ser los dos supuestos más conocidos y que mayor interés presentan al objeto de nuestra investigación. Véase, en este sentido, los epígrafes 3.4.1 y 3.4.2 del Capítulo V.

el negocio del fútbol no ha podido pasar desapercibido para los estudiosos del derecho tributario, pues han sido tantas y tan diversas las cuestiones conflictivas que se han venido originando en este sector que, desde el punto de vista doctrinal y usando una expresión muy futbolera, siempre ha habido partido. Si a ello le sumamos el hecho de que, como se ha expuesto a lo largo de este primer Capítulo, el futbolista profesional ya no puede ser contemplado desde un punto de vista puramente doméstico, sino como una figura eminentemente internacional, podremos advertir sin muchas dificultades el interés científico y doctrinal que encierra la materia que es objeto de nuestro estudio.

CAPÍTULO II

LA RESIDENCIA FISCAL DEL FUTBOLISTA COMO ELEMENTO CONFIGURADOR DE SU TRIBUTACIÓN EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

SUMARIO

1. EL DECISIVO PAPEL DE LA RESIDENCIA EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL. 1.1 Estado de la residencia *versus* Estado de la fuente: La residencia fiscal como criterio fundamental en el reparto de potestades tributarias entre países. 1.2. Justificación del gravamen por la renta mundial en el Estado de la residencia. 1.3. La residencia fiscal ante la era digital y las nuevas realidades socioeconómicas: ¿un concepto en crisis? 1.4. Aspectos particulares de la residencia del futbolista como trabajador eminentemente itinerante. 2. NORMAS QUE REGULAN LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL Y SU INCIDENCIA PRÁCTICA EN LOS FUTBOLISTAS. 2.1. Concepto y funciones atribuidas a la residencia fiscal en nuestro ordenamiento tributario. 2.2. Criterios para determinar la residencia habitual en la normativa del IRPF. 2.2.1 *La permanencia en territorio español durante más de 183 días al año.* a) El inicio del cómputo (*dies a quo*): ¿qué tipo de presencia física del futbolista se requiere para entender iniciado el plazo de permanencia en territorio español? b) Ausencias del territorio español: ¿interrumpen el cómputo del plazo? La reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre las ausencias esporádicas y su aplicabilidad al caso concreto de los futbolistas que abandonan temporalmente nuestro país. c) Término del cómputo (*dies ad quem*): ¿en qué momento finaliza el periodo de presencia computable a efectos de determinar la residencia del futbolista en España? 2.2.2. *El centro de intereses económicos: localización de las rentas, patrimonio y otros elementos con valor económico del futbolista.* 2.2.3. *Presunción de residencia en España en función del lugar de residencia de los familiares del futbolista.* 2.2.4. *Reglas especiales para los traslados de residencia a territorios calificados como paraíso fiscal.* 2.3. Cuestiones problemáticas en torno a la acreditación de la residencia fiscal. 2.3.1. *¿Sobre quién recae la carga de probar la residencia fiscal? Un partido de ‘ida y vuelta’ entre Administración y futbolistas.* 2.3.2. *El objeto de la prueba de la residencia fiscal: ¿qué hechos o circunstancias debe acreditar cada parte?* 2.3.3. *Medios de prueba válidos para acreditar en qué país se sitúa la residencia fiscal del futbolista. Especial referencia a los certificados de residencia.* 3. LA RESIDENCIA EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. 3.1. La condición de residente en el plano convencional y su función como criterio delimitador del ámbito de aplicación subjetiva del convenio. 3.2. Criterios para solucionar los supuestos de doble residencia en los convenios (‘tie break rules’). 3.2.1. *La vivienda permanente como criterio preferente, ¿vía libre para la localización interesada de la residencia del futbolista?* 3.2.2. *Segundo criterio: ¿en qué país se localizan las relaciones personales, familiares, económicas y sociales más estrechas? La visibilidad del futbolista en los medios de comunicación y en las redes sociales como factor clave para conocer su centro de intereses vitales.* 3.2.3. *Tercer criterio: lugar donde el futbolista viva de manera habitual (‘lugar donde more’).* 3.2.4. *La nacionalidad del futbolista como último criterio de desempate.* 3.2.5. *El acuerdo mutuo entre autoridades competentes como vía de solución ante la imposibilidad de resolver el supuesto de doble residencia mediante los criterios de desempate.* 3.3. Consecuencias en el plano interno de la resolución de supuestos de doble residencia a favor del otro estado implicado y problemas que genera la no interrupción del periodo impositivo en nuestro IRPF

1. EL DECISIVO PAPEL DE LA RESIDENCIA EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

1.1. Estado de la residencia *versus* Estado de la fuente: La residencia fiscal como criterio fundamental en el reparto de potestades tributarias entre países

Para comprender el decisivo papel que juega la residencia dentro de los esquemas actuales de fiscalidad internacional hemos de remontarnos al momento en el que, tras la implantación en Europa de los primeros impuestos sobre la renta (tal y como hoy los conocemos), comenzó a observarse un fenómeno que, ya desde sus primigenias manifestaciones, resultaba poco deseable tanto desde el punto de vista económico, como desde el punto de vista de justicia tributaria: la doble imposición internacional.

Explicado de una manera esquemática, el riesgo de doble imposición internacional surgía, y sigue surgiendo, cuando dos países, en virtud de las normas de su ordenamiento interno, pretenden someter a tributación una misma renta, ya sea en manos de una misma persona (fenómeno que se conoce como doble imposición jurídica) o en manos de sujetos distintos (doble imposición económica).

Hasta el siglo XIX el riesgo de sufrir doble imposición todavía no era muy acusado pues por aquel entonces lo normal era que los individuos se limitaran a pagar sus impuestos en el Estado del que eran ciudadanos y que, a su vez, solía coincidir con el Estado donde tenían su domicilio. Sin embargo, a medida que fue progresando el comercio internacional y los movimientos migratorios y, al mismo tiempo, fueron evolucionando las figuras impositivas sobre la renta de los distintos Estados con el afán de abarcar más hechos impositivos, el riesgo de padecer doble imposición internacional se hizo cada vez más patente, pues el esquema básico que hemos apuntado quedó desfigurado y a partir de entonces comenzó a ser frecuente que los individuos obtuvieran rentas en países distintos a los de su ciudadanía o domicilio. De esa forma, aumentaba la probabilidad de que un sujeto tuviera que tributar por una determinada renta en el Estado del que era nacional y/o en el que residía (porque la legislación tributaria de ese Estado le obligara a tributar por toda la renta obtenida en un determinado periodo, con independencia del lugar donde la obtuviera) y que también tuviera que hacerlo en el Estado donde esa misma renta se entendiera obtenida.

Precisamente fue este fenómeno el que provocó, como hemos tenido ocasión de ver en el Capítulo I, la aparición de los primeros Convenios para evitar la doble imposición en Centroeuropa a finales del siglo XIX y principios del XX. Los Estados comenzaron a tomar conciencia de que el riesgo de tener que tributar doblemente, esto es, en dos países distintos, por una misma renta podía generar efectos negativos en los intercambios comerciales, en las inversiones en el extranjero y, en general, en el desarrollo económico, de ahí que se buscaran medidas para tratar de evitar o minorar esos riesgos. Entre tales medidas destacaron los convenios para evitar la doble imposición, tratados internacionales que, como su propia denominación indica⁷⁵, suscriben dos Estados con el

⁷⁵ Aunque somos conscientes de que estos instrumentos convencionales han recibido multitud de denominaciones por parte de la doctrina, nos referimos a ellos con aquella que parece recibir una mayor

objetivo de evitar que los sujetos que residen en uno u otro Estado tengan que tributar doblemente por las rentas obtenidas en el otro Estado.

Pero claro, si ambos Estados, en el libre y legítimo ejercicio de su soberanía fiscal, aspiraban a someter a tributación una misma renta, la solución para evitar la doble tributación pasaba necesariamente por que uno de ellos renunciara en todo o en parte a esa soberanía. La cuestión consistía, por tanto, en analizar cuál de los Estados se encontraba más o, si se prefiere, mejor legitimado para someter a tributación la renta en cuestión.

Y es aquí, en este debate, donde adquiere especial relevancia el concepto de residencia a efectos fiscales, pues desde comienzos del siglo XX fue identificado por la doctrina científica como uno de los criterios que, de una manera más clara y atinada (especialmente en contraste con el criterio de la nacionalidad), legitimaba a los Estados para someter a tributación una determinada manifestación de riqueza⁷⁶. Junto a la residencia, se identificaron otros factores que tenían que ver, no ya con el lugar donde se localizaba (donde residía) el sujeto que manifestaba la riqueza, sino con el lugar donde la riqueza misma se podía de manifiesto: el lugar de su adquisición, de su localización o, si se trataba de derechos económicos, de su cumplimiento.

En virtud del primer criterio, un determinado Estado podría someter a tributación las rentas obtenidas por los sujetos que residieran en su territorio, mientras que, en virtud de los segundos, un Estado podría someter a tributación las rentas manifestadas en su territorio, aunque fueran obtenidas por un sujeto residente en otro Estado. Ambos criterios, por tanto, han sido tradicionalmente catalogados dentro del denominado principio de territorialidad en la sujeción a los tributos, pues en ambos casos el motivo último que legitima esa sujeción a la potestad tributaria de un determinado Estado es el vínculo existente entre el territorio de dicho Estado y el hecho gravado (ya sea la renta propiamente dicha, ya sea el sujeto que la obtiene).

Así pues, con la consolidación de tales criterios de sujeción, se confirmaba la necesidad de distinguir entre el Estado de la residencia (Estado donde reside el sujeto que percibe la renta) y el Estado de la fuente (Estado donde se entiende localizada u obtenida la renta). Y dado que ambos Estados estarían legitimados, en virtud de su propia soberanía

aceptación, Convenio para evitar la doble imposición, porque a su vez es la que mejor encaja con el objetivo de nuestro trabajo. Si nos fijamos en el título que propone la OCDE en su Modelo de Convenio, lo cierto es que este ha ido evolucionando desde las primeras versiones, como por ejemplo en la de 1992, cuando se denominó “Modelo de Convenio sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, hasta la última revisión, efectuada en el año 2017, donde el título propuesto para los Convenios bilaterales ha sido ciertamente ampliado para quedar de la siguiente manera: “Convenio entre (Estado A) y (Estado B) para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la evasión y la elusión fiscal”.

⁷⁶ Así lo hicieron, por ejemplo, los economistas BRUINIS, EINAUDI, SELIGMAN Y STAMP (1923) en el Informe que presentaron a petición del Comité Económico y Financiero de la Liga de Naciones, donde, tras identificar el principio de capacidad económica como la razón de ser de todo tributo, se plantearon cuál debía ser el criterio de sujeción en los impuestos de naturaleza personal, descartando la nacionalidad por ser un “criterio que ya no constituye una medida adecuada de la responsabilidad tributaria individual” ante la nueva era de migración internacional de personas, y decantándose, en consecuencia, por el criterio del domicilio, ya que, en opinión de los autores, tal criterio formaba parte del principio de ‘lealtad económica’ (“*economic allegiance*”), que era preferible al principio de ‘lealtad política’ (“*politic allegiance*”).

tributaria y del principio de territorialidad, para someter a gravamen una misma renta, se hacía necesario, como decíamos, decidir cuál de los dos Estados se encontraba en mejor posición para gravar la renta en cuestión, o dicho de otro modo, cuál de ambos Estados tendría que renunciar total o parcialmente a su soberanía fiscal en favor de la del otro.

En este debate sobre la atribución de la potestad de gravamen a uno u otro país se pudo apreciar desde el principio dos corrientes claramente enfrentadas:

- Por un lado, se situaban los países partidarios de dar prioridad a la tributación en el Estado de la residencia. Entre tales países se encontraban, como es lógico, los países más desarrollados, pues al ser países exportadores de capital y con fuertes inversiones en el extranjero, defendían la opción más favorable a sus intereses recaudatorios, que no era otra que la de poder someter a tributación las rentas obtenidas por los sujetos que residen en su territorio como consecuencia de las inversiones y las actividades económicas realizadas en el extranjero. Estos países, por tanto, defendían el principio de tributación por la renta mundial (*worldwide taxation*) en el Estado de la residencia.
- En el otro lado se encontraban aquellos países que, por el contrario, apostaban por dar prioridad a la tributación en el Estado la fuente. En este grupo se situaban países, por lo general, menos desarrollados (entre ellos buena parte de los países latinoamericanos) y que, en consecuencia, aspiraban a someter a tributación las ganancias y rentas obtenidas por inversores extranjeros en su territorio. Para estos países, el principio de tributación en la fuente (*source taxation*), a diferencia del principio de la residencia, no distorsiona la competencia en el país donde se efectúa la inversión y, por tanto, es el principio que puede favorecer en mayor medida el libre flujo de las inversiones hacia su territorio.

Estas dos posturas, en origen enfrentadas, se vieron, no obstante, en la obligación de entenderse, pues a la hora de suscribir un convenio para evitar la doble imposición, los países firmantes tenían que negociar el reparto de la potestad tributaria entre ellos, lo cual pasaba necesariamente por decidir a qué principio, al de la residencia o al de la fuente, se le daba prioridad⁷⁷. Y en esas negociaciones los países menos desarrollados se vieron forzados a ceder ante buena parte de las exigencias de los países desarrollados, de ahí que finalmente se terminara confirmando el protagonismo del principio de tributación por la renta mundial en el Estado de la residencia, protagonismo que quedó patente tanto en el plano convencional, como en los sistemas tributarios de la gran mayoría de países.

En el plano convencional porque el Modelo de Convenio de la OCDE, desde su primera versión, así como la práctica totalidad de convenios suscritos desde entonces, admiten sin paliativos la potestad de gravamen del Estado de la residencia⁷⁸ sobre casi todas las

⁷⁷ Como ya sabemos e iremos viendo a lo largo de nuestro trabajo, en estos Convenios bilaterales se establecen dos tipos de normas: por un lado, normas de reparto de la potestad tributaria, en virtud de las cuales se limita o se impide que alguno de los Estados contratantes pueda someter a tributación un determinado tipo de renta obtenida por los residentes del otro Estado y, por otro lado, normas que regulan los métodos para evitar la doble imposición, que serán de aplicación en aquellos casos en los que, en virtud de las normas de reparto, ambos Estados puedan someter a tributación la misma renta.

⁷⁸ Sin perjuicio, eso sí, de que en los propios Convenios se establezca que será el Estado de la residencia el responsable de aplicar los mecanismos para evitar la doble imposición (que en el Modelo de Convenio de

modalidades de rentas⁷⁹. En cambio, para varios tipos de renta, se excluye o se limita la potestad de gravamen del Estado de la fuente⁸⁰.

En cuanto a los sistemas tributarios de los diferentes países, se ha terminado por imponer de forma mayoritaria un sistema basado en el principio de tributación por la renta mundial en el país de la residencia, combinado, eso sí, con el principio de tributación en la fuente en la imposición sobre los sujetos no residentes, de forma que en la actualidad la mayor parte de países, incluidos los que tradicionalmente defendieron el principio de tributación en la fuente, hacen tributar a sus residentes por la renta mundial y a los no residentes por las rentas que se entienden obtenidas o localizadas en su territorio.

En cualquier caso, el debate entre el principio de la residencia y el de la fuente ha vuelto a abrirse en los últimos tiempos, si es que acaso alguna vez se cerró, y se ha visto especialmente intensificado en los últimos años a raíz de la profunda transformación que está experimentando la economía a escala mundial con la llegada de la denominada era digital. Es por ello por lo que, teniendo en cuenta la importancia de esta cuestión para los objetivos de nuestra investigación y dado el interés que suscita en la actualidad para la doctrina científica, no podemos dejar de analizar, aunque sea de manera concisa, las razones que tradicionalmente han servido para justificar el principio de tributación por la renta mundial y si, en estos momentos, esas razones han podido quedar desfasadas ante las nuevas realidades socioeconómicas que parecen haber surgido al albur de la economía digital.

1.2. Justificación del gravamen por la renta mundial en el Estado de la residencia

Como acabamos de señalar, el primer o más elemental razonamiento que sirve para justificar el principio de tributación por la renta mundial en el país de la residencia se basa en la propia soberanía fiscal de los Estados, que disponen de legitimidad para decidir libremente qué manifestaciones de riqueza van a someter a gravamen, siempre y cuando, eso sí, estas tengan cierto vínculo, por leve que sea, con su territorio.

la OCDE aparecen recogidos en el artículo 23 y a los que dedicamos el Capítulo VII) en aquellos supuestos en los que, en virtud de sus disposiciones, una renta sea sometida a gravamen por los dos Estados contratantes.

⁷⁹ En la versión actual del Modelo de Convenio de la OCDE solo hay una modalidad de renta para la que se excluye la potestad de gravamen del Estado de la residencia, las llamadas ‘pensiones públicas’, es decir, pensiones y otras remuneraciones similares que son pagadas por un Estado con motivo de un empleo prestado en el sector público. En concreto es el artículo 19.2 del Modelo de Convenio el que regula esta modalidad de renta: “No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, solo pueden someterse a imposición en ese Estado”. Si bien hay que añadir que en el supuesto de los estudiantes –artículo 20 del Modelo de Convenio de la OCDE–, también puede recaer la exclusión de la potestad de gravamen cuando el estudiante adquiere la residencia en el país al que ha acudido a formarse: a pesar de una eventual conversión en residente, las cantidades que reciba procedentes de fuentes situadas fuera de ese estado no pueden someterse a imposición en el mismo.

⁸⁰ Así sucede, entre otros, para los rendimientos empresariales que son obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, para los rendimientos del trabajo dependiente si no concurren ciertas circunstancias especiales, para los intereses, dividendos y cánones, cuya tributación en el país de la fuente se encuentra sometida a un límite máximo de gravamen, o para buena parte de las ganancias patrimoniales mobiliarias.

Ahora bien, junto a esa apriorística justificación, que descansa más bien sobre las ideas de soberanía y legitimación del campo del derecho internacional público, se han venido esgrimiendo otras razones que han servido para justificar, de una manera más clara y convincente, el gravamen por la renta mundial.

Así, por un lado, se ha hecho referencia de manera frecuente al principio del beneficio. En tanto que la residencia pone de manifiesto un vínculo personal sólido y estable entre el sujeto y un determinado Estado, lo normal será que en la práctica ese sujeto disfrute, se beneficie de manera efectiva, de los servicios públicos, de las infraestructuras y de la protección que le otorga ese Estado; de ahí que resulte lógico que deba contribuir con el pago de sus impuestos a sufragar el gasto público.

Por otro lado, también se ha recurrido al principio de capacidad económica para justificar que es el Estado donde reside un determinado sujeto el que se encuentra en una mejor posición para conocer su capacidad económica real, lo cual incluye su renta neta global y sus circunstancias personales y familiares, y someterla a tributación de acuerdo al principio de progresividad. En el ámbito europeo, esta idea ha sido avalada por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, en reiteradas ocasiones, ha defendido que la diferencia de trato entre sujetos residentes y no residentes en la legislación tributaria de un determinado Estado miembro no supone una violación del Derecho de la Unión ya que se encuentra justificada en la mayor facilidad y adecuación del Estado de la residencia para tomar en cuenta la capacidad económica del contribuyente⁸¹.

Por último, aunque de una manera quizás más puntual, también se ha apelado al principio de la eficacia recaudatoria de los Estados, en el sentido en que, si las potestades tributarias de un Estado nacen de la capacidad del mismo para hacerlas efectivas, estos tenderán a focalizar sus pretensiones de gravamen en relación con aquellos sujetos que por su cercanía física sean más proclives al control con garantías de éxito, es decir, sus residentes⁸².

Estas son las principales razones que tradicionalmente han servido para justificar que los Estados puedan gravar a sus residentes por la renta mundialmente obtenida. Sin embargo, desde hace ya algunas décadas, parte de la doctrina ha venido advirtiendo de que los principios clásicos de asignación de la soberanía fiscal entre Estados deberían ser sometidos a un proceso de revisión, pues entienden que tales principios fueron concebidos en un momento histórico determinado y para unas circunstancias económicas concretas, circunstancias que han ido quedando desdibujadas con la aparición de nuevas relaciones económicas y sociales, lo que obligaría a reformularlos o, al menos, readaptarlos a las circunstancias actuales para que estos principios, en los que se asientan las bases de los sistemas fiscales de la mayoría de países, sigan siendo válidos y eficaces.

⁸¹ Aunque también es cierto que esta es una justificación general no exenta de ciertas excepciones, como han puesto de relieve autores como GARCÍA PRATS (2013) o CUBERO TRUYO (2016 a).

⁸² En esta línea se ha expresado ZUBIMENDI CAVIA (2018), pág. 209, con cita a LÓPEZ ESPADAFOR (2006).

1.3. La residencia fiscal ante la era digital y las nuevas realidades socioeconómicas ¿Un concepto en crisis?

Como acabamos de señalar, la invitación por parte de la doctrina a reflexionar sobre la validez de unos principios que, desde inicios del siglo XX, han venido sustentando los esquemas tradicionales de fiscalidad internacional no es algo nuevo. En ese sentido, hace ya más de treinta años, VOGEL publicó un exhaustivo trabajo en el que sometió a una profunda revisión y reevaluación los principios de tributación en la residencia y en la fuente, llegando a la conclusión de que, por regla general, tanto en términos de eficiencia como de equidad, resulta preferente la imposición exclusiva por parte del Estado de la fuente, por lo que, para el autor alemán, se debería dar preferencia a un sistema de tributación basado en la territorialidad, especialmente si nos referimos a los ingresos procedentes de las inversiones directas y a los rendimientos del trabajo, tanto dependiente como independiente⁸³.

En España también se ha venido reflexionando desde hace algún tiempo sobre la necesidad de llevar a cabo esa revisión o reformulación de los principios tradicionales de sujeción fiscal en el ámbito internacional⁸⁴. Sin embargo, esa necesidad de reflexión se ha visto intensificada en los últimos años a medida que la economía digital ha ido consolidándose y los operadores del mercado (en especial, empresas y trabajadores) han visto como desaparecían de manera definitiva las barreras geográficas que históricamente habían limitado o constreñido su campo de actuación, hasta el punto de que en la actualidad ya hay sectores que hablan de la residencia fiscal como un concepto en crisis⁸⁵.

⁸³ Véase VOGEL (1988). Sobre estas cuestiones también resultan ilustrativos los trabajos publicados en la literatura especializada norteamericana: TANZI (1995) o AVI-YONAH (1996).

⁸⁴ Nos remitimos, entre otros, a los trabajos de SOLER ROCH (1998), pág. 78, que hace más de veinte años ya venía avisando de que “en el momento histórico actual, caracterizado por una creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones del sector servicios, se alzan voces, dentro y fuera del ámbito europeo, planteando la exigencia de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos, propugnando abiertamente, la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad”; FALCON Y TELLA (2001), págs. 53 a 60, que auguraba una tendencia hacia el principio de la territorialidad, al ser el único principio que “permite la eliminación de la doble imposición y asegura la inexistencia de discriminación entre residentes y no residentes, eliminando así distorsiones de origen fiscal en la colocación de las inversiones”; o SERRANO ANTÓN (2006), pág. 29, para quien “salvo que repensemos el principio de renta mundial, estamos abocados a que dada la reducción de empresas, la globalización económica y la concentración de multinacionales, la recaudación, al final, pueda ser controlada por un número reducido de países”.

⁸⁵ En este sentido, son numerosos los esfuerzos que se están realizando desde la doctrina para intentar arrojar algo de luz ante una cuestión tan trascendental. Así, el Instituto de Estudios Fiscales ha publicado en el año 2018 un amplísimo número de trabajos que reflexionan sobre la figura de la residencia fiscal como punto de conexión de los tributos. En concreto se trata de los Documentos de Trabajo 3/2018, que bajo el título de “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro” recogen las ponencias y comunicaciones presentadas en la Jornada titulada «Repasando los conceptos de “residencia” y “establecimiento permanente” como puntos de conexión en la fiscalidad internacional», celebrada en Madrid el día 6 de octubre de 2016 (en el prólogo de la referida obra MERINO JARA reconoce que “los organizadores de la jornada pretendían que durante la misma se reflexionara sobre la debilidad de la residencia fiscal como punto de conexión que vincula a los sujetos pasivos con un determinado poder tributario”), y los Documentos de Trabajo 7/2018, dedicados precisamente a los problemas actuales sobre la residencia fiscal, desde una perspectiva interna, comunitaria e internacional. Asimismo, también en el año 2018, ha sido publicada la obra MERINO JARA (2018) que agrupa los trabajos presentados en la V Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, que tuvo lugar los días 7 y 8 de septiembre de 2017 en San Sebastián, donde se pusieron sobre

Es cierto que, por el momento, estas críticas han ido dirigidas en mayor medida al concepto de residencia fiscal de las personas jurídicas, y no tanto al de las personas físicas, por cuanto que son aquellas las que, con la llegada de la era digital, tienen aún mayor facilidad para deslocalizar e incluso ocultar su ‘presencia real’ y burlar así los criterios que sirven para otorgar el estatus de residente fiscal en las distintas jurisdicciones donde operan (en especial, el criterio de la sede de dirección efectiva)⁸⁶.

En efecto, parece innegable que hay determinadas personas jurídicas, aquellas que intervienen en mercados en los que cada vez es más frecuente que no se precisen medios materiales para operar (lo que ocurre especialmente con las compañías que prestan servicios digitales a través de Internet), que pueden no tener un vínculo efectivo y permanente con aquellas jurisdicciones donde llevan a cabo el grueso de sus actividades económicas. Sin embargo, creemos que estas consideraciones también son extrapolables a ciertas personas físicas que comparten varios de los rasgos identificados para este tipo de personas jurídicas, y este es el caso, precisamente, de algunos deportistas, entre los que sin duda se encuentran los futbolistas.

Así, si admitimos, como ya hiciéramos en el Capítulo I, que los futbolistas de élite se han convertido en verdaderos empresarios de su propia imagen, imagen que explotan a nivel mundial sin necesidad de estar presentes físicamente en el territorio donde llevan a cabo tal explotación, y que, dado el elevado grado de movilidad laboral que presenta esta disciplina deportiva, puede suceder que durante buena parte de su carrera profesional tampoco lleguen a tener un vínculo de una duración significativa (entendiendo por tal duración aquella que se prolongue durante varios años) con ninguna jurisdicción, no es ocioso aventurar que el concepto de residencia fiscal puede encontrar, también en este ámbito, serios reparos.

Además, si sometemos a revisión la vigencia de los fundamentos que, según veíamos, han servido para justificar el principio de la residencia durante buena parte del siglo pasado, del mismo modo advertimos que, en mayor o menor medida, todos ellos se han visto en algún modo superados.

En primer lugar, el principio del beneficio ha quedado en evidencia toda vez que, desde hace algún tiempo, la mayoría de países -España entre ellos-, con cierto afán acaparador de sujetos pasivos, ha venido incorporando a sus ordenamientos tributarios criterios de distinta naturaleza que sirven, normalmente de forma alternativa, para otorgar el estatus de residente a los individuos, y tales criterios no siempre responden a la idea de presencia física de la persona en el territorio del Estado, que es la única que de verdad casa con el principio del beneficio entendido como aprovechamiento de los servicios y recursos que

la mesa diversas propuestas para dar respuesta a los problemas que la actual configuración de la residencia fiscal plantea con relación a los principios de justicia tributaria, no imposición y doble imposición.

⁸⁶ En esta línea, para LUCAS DURÁN (2018) la residencia fiscal que plantea en la actualidad mayores problemas es la de los entes distintos a las personas físicas, pues entiende que, para estas, la determinación de la mayor vinculación con un territorio no suele presentar, por lo general, grandes problemas. En cambio, considera el autor que la idea de residencia fiscal de las personas jurídicas y otros entes asimilados sí se encuentra realmente debilitada como consecuencia, principalmente, de tres factores: la competencia fiscal perniciososa entre Estados, las técnicas de planificación fiscal agresiva y la desvirtuación del criterio de la sede de dirección efectiva con motivo de la era tecnológica.

un Estado ofrece a sus residentes y a cuya financiación estos contribuyen con el pago de impuestos.

En segundo lugar, el principio de capacidad económica empieza a ser cuestionado precisamente por los desajustes que su acepción más tradicional, es decir, aquella que aparece limitada a los confines de un determinado Estado, puede revelar en el plano internacional⁸⁷. En nuestra opinión, más allá de que el principio de capacidad económica mantenga o no su validez como principio básico informador del tributo, cuestión que escapa al objeto de nuestra investigación, lo que sí creemos que ha quedado desmitificado es la idea de que el Estado de la residencia mantiene una mejor posición a la hora de conocer y, en consecuencia, gravar la capacidad económica global de sus residentes y ello principalmente por tres motivos: por un lado, por el desarrollo y perfeccionamiento de los sistemas de intercambio de información y de asistencia mutua en la recaudación entre jurisdicciones; por otro, porque hoy ya no es extraño que un contribuyente obtenga la mayor parte de sus ingresos de fuente extranjera; y, por último, porque las nuevas realidades familiares, en las que cada vez es más frecuente que aparezcan varias jurisdicciones implicadas, también influyen a la hora de conocer la situación personal y familiar de los individuos, componente inescindible de su capacidad económica, y de verificar su vinculación efectiva con un Estado⁸⁸.

En último lugar, también cabe efectuar reparos en lo que al principio de eficacia en la recaudación de impuestos respecta, pues como acabamos de indicar, los importantes avances que se han alcanzado a nivel internacional en materia de asistencia mutua en el cobro de impuestos permiten sostener que en la actualidad la capacidad de los Estados para hacer efectivas sus potestades tributarias ha traspasado definitivamente sus fronteras físicas y que, por tanto, ha desaparecido la anterior necesidad que obligaba a los Estados a buscar la riqueza gravable exclusiva o principalmente en su territorio⁸⁹.

Todas estas observaciones nos llevan a pensar que, efectivamente, el criterio de la residencia fiscal parece atravesar una crisis de la que, por ahora, es difícil intuir cómo saldrá. Por ello, resulta obligado que, antes de entrar a examinar las normas que regulan

⁸⁷ Así, por ejemplo, MARTÍN QUERALT (2018) considera que se ha superado “el ámbito en que se confinaba el principio de capacidad económica, limitado a la nacionalidad y hoy extensivo a la residencia fiscal” y entiende que ello abre la necesidad de “construir un nuevo principio de capacidad contributiva, más allá de los confines en que se construyó en su día, en un camino amojonado por el concepto de nacionalidad”. Por su parte, para SOLER ROCH (2018) “en un marco global y de gran movilidad de capital, escenario en que se mueven, entre otros los grupos internacionales, es necesario superar la visión doméstica del principio de capacidad económica (31.1 CE)”.

⁸⁸ Esta parte del trabajo dedicada a la presencia del factor familiar en las reglas de determinación de la residencia y sobre la que volveremos más adelante, se inscribe en el Proyecto de investigación “Propuestas de adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares”, DER2017-85242-P, del Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (España).

⁸⁹ El culmen de estos avances lo representa la “Convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal”, auspiciada por la OCDE con la intención de promocionar la cooperación internacional y el intercambio de información para un mejor funcionamiento de las leyes tributarias internas de los Estados y que ofrece todo tipo de medios de cooperación administrativa relativos al asesoramiento y a la recaudación de impuestos, en particular con vistas a combatir la elusión y evasión de impuestos. En octubre de 2019 ya son 130 las jurisdicciones que forman parte de esta Convención multilateral, entre las que se encuentra, por supuesto, España. Puede consultarse la lista de países firmantes en (último acceso en noviembre de 2019): www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

esta figura tan trascendental en nuestro ordenamiento tributario, así como en los convenios bilaterales, nos detengamos a destacar aquellos aspectos que pueden resultar más conflictivos a los efectos de nuestro trabajo, esto es, en el ámbito de los futbolistas, pues solo así se entenderán las reflexiones que debamos realizar *a posteriori*.

1.4. Aspectos particulares de la residencia del futbolista como trabajador eminentemente itinerante

A nadie puede ya escapar que el deporte de élite representa uno de los sectores de la economía donde el factor trabajo goza de un mayor grado de movilidad en el plano internacional. Y también es bien sabido que, dentro de este sector, el fútbol se erige en uno de los exponentes más claros de esa hipermovilidad transnacional. Así, hablar de deportistas de élite, y de futbolista profesional en particular, es hablar de un colectivo que, de manera cada vez más habitual, se ve en la obligación de desplazarse de unos países a otros en el ejercicio de su profesión.

Es precisamente esa hipermovilidad del deportista una de las razones que ha motivado que las autoridades tributarias hayan puesto sobre ellos el foco de atención de una manera recurrente, pues no son pocos los casos de deportistas que, aprovechándose de sus constantes desplazamientos internacionales, han intentado orientar a su favor los criterios que sirven para otorgar la residencia fiscal en los distintos ordenamientos tributarios para tratar de situarla en territorios con una tributación más favorable⁹⁰. Sin embargo, este es un fenómeno que difícilmente puede darse entre los futbolistas, al menos durante su carrera profesional, pues el hecho de que tengan que acudir regularmente a un centro de trabajo fijo (las instalaciones deportivas de su club empleador) les obliga a residir de manera continuada en un ámbito geográfico concreto.

Lo anterior no obsta a que, en ciertas ocasiones y bajo determinadas circunstancias, los futbolistas sí tengan la oportunidad de adoptar decisiones que pueden incidir directamente sobre su residencia fiscal. Nos referimos fundamentalmente a los supuestos que se producen cuando tiene lugar el traspaso o la cesión de un jugador entre clubes de diferentes países y, en particular, cuando tienen lugar en una fase intermedia del ejercicio fiscal, que suele ser lo más frecuente⁹¹. En tales casos, si ambos países utilizan el criterio

⁹⁰ Uno de los casos con mayor repercusión en nuestro país fue el que tuvo ocasión de resolver el Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de noviembre de 2009 (Rec. 8294/2003), en el que la tenista Arantxa Sánchez Vicario declaró haber trasladado su residencia a un país de baja tributación como Andorra y en la que, sin embargo, el Tribunal acabó concluyendo que, de las pruebas aportadas por una y otra parte, se desprendía que la residencia fiscal de la tenista siempre había estado situada en España.

⁹¹ Otro ejemplo de planificación fiscal que puede darse entre los futbolistas en relación a su residencia fiscal (aunque en este caso se daría en un ámbito puramente doméstico) tiene que ver con la capacidad de estos para decidir el municipio concreto donde fijar su lugar de residencia en función de las cargas tributarias existentes en una u otra Comunidad Autónoma (recordemos que, por ejemplo en el IRPF, en virtud de la cesión de competencias normativas, las Comunidades Autónomas pueden decidir, dentro de unos límites, los tipos impositivos de la escala de gravamen autonómica). Es cierto que este tipo de planificación se antoja más complicada por la necesaria proximidad geográfica que ha de guardar su lugar de residencia con las instalaciones deportivas del club, pero en aquellos supuestos en los que no existen grandes distancias entre dichas instalaciones y los municipios de una u otra Comunidad Autónoma, no sería de extrañar que el futbolista tuviera en cuenta estos factores, pues dado lo elevado de sus retribuciones la residencia autonómica puede llegar a suponer una importante diferencia en términos de carga impositiva soportada.

de la duración de la presencia física para otorgar la condición de residente fiscal, el futbolista puede analizar las consecuencias tributarias de ser considerado residente en uno u otro país y, en función de ello, decidir si adelanta o retrasa su traslado definitivo al país de su nuevo equipo para cumplir con el requisito del número de días de presencia en el país que más le convenga a efectos fiscales⁹².

Este tipo de decisiones, siempre que vayan respaldadas por el sustrato material de los acontecimientos (es decir, siempre que no se trate de un traslado ficticio o simulado), serán perfectamente válidas desde un punto de vista fiscal, pues nos encontraríamos ante un supuesto de economía de opción, en virtud del cual es lícito que el contribuyente pueda elegir entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal.

Precisamente el hecho de que el mercado de traspasos de futbolistas en las ligas más importantes del mundo comience al término de la competición liguera, es decir, en los meses de junio o julio, provoca que, en los países como España, en los que el ejercicio fiscal en el impuesto sobre la renta coincide con el año natural y no admite interrupción, los futbolistas que son traspasados durante el verano tengan que ser especialmente cautelosos a la hora de analizar y decidir de qué país deben considerarse residente fiscal. En este sentido, lo cierto es que la pluralidad de criterios que aparecen contemplados en los ordenamientos de los diferentes países hace de esta una cuestión verdaderamente compleja que, en ocasiones, supone una grave inseguridad jurídica para el jugador. Del mismo modo, esa pluralidad de criterios implica que sean frecuentes los supuestos de doble (o, incluso, múltiple) residencia, lo que obliga a estos sujetos, o a sus asesores, a utilizar con solvencia los criterios de desempate que establecen los convenios para evitar la doble imposición y sobre los que nos detendremos en un apartado posterior.

Otro factor que puede suponer una dificultad añadida es el de las cesiones temporales de jugadores entre clubes por breves periodos de tiempo (en el mundo del fútbol son frecuentes las cesiones que se producen durante la segunda mitad de la temporada, esto es, durante un tiempo más o menos aproximado a los seis meses), pues en tales casos tampoco será extraño que el futbolista cumpla los requisitos para ser considerado residente en más de un país.

Así las cosas, las particularidades del mercado de traspasos en el fútbol y la cada vez más acusada globalización de esta disciplina deportiva (a la que en los últimos años se han sumado con fuerza países hasta ahora poco ‘futboleros’, como Estados Unidos, China, Japón o algunos países árabes), provoca que cada año se cuenten por miles los futbolistas profesionales que han de trasladar su residencia de un Estado a otro con motivo de su traspaso a un nuevo club.

En España este fenómeno es especialmente significativo, entre otros factores, porque la Liga de Fútbol Profesional viene siendo considerada la mejor liga del mundo desde hace

⁹² Hemos de tener en cuenta que en muchas ocasiones esos traspasos o cesiones se producen durante el verano, cuando los jugadores aún están de vacaciones, lo cual permite que estos puedan decidir la fecha concreta de su traslado al nuevo país. En otros casos, si la cesión se produce durante los meses de competición, el futbolista no tendría ese margen para decidir en qué momento concreto trasladarse de un país a otro.

varios años⁹³, lo que supone que sea una competición importadora de talento extranjero, o dicho de otra forma, que los clubes españoles se encuentran en una situación privilegiada para atraer a los jugadores más destacados de otros países. A su vez, los recientes éxitos del fútbol nacional (tanto por parte de la selección nacional como de los clubes que participan regularmente en las competiciones continentales) han provocado que en los últimos tiempos el número de jugadores españoles que ha abandonado la Liga de Fútbol Profesional al ser traspasados a clubes extranjeros (fenómeno bastante excepcional hasta finales del siglo pasado) no haya parado de crecer.

Si nos fijamos en los últimos cinco años, la media de nuevas altas (jugadores que son inscritos por primera vez en la plantilla de un club, normalmente por provenir de otros equipos) en el fútbol profesional español ha sido de más de 840 por temporada⁹⁴, de las cuales un porcentaje cercano al 50 por 100 procede de otros países⁹⁵. Esto significa que cada año cerca de un millar de futbolistas se ven obligados a trasladar su lugar de residencia dentro de la geografía española (algunos de una ciudad a otra y otros provenientes del extranjero). Y algo similar sucede en sentido inverso, pues el número medio de jugadores que causan baja en su club durante este periodo ha sido superior a 900 por temporada, muchos de los cuales son futbolistas que abandonan la liga española a ser traspasados a un club extranjero.

Estos datos ponen de relieve el papel tan decisivo que puede desempeñar el concepto de residencia fiscal en el ámbito futbolístico, pues, como venimos indicando, todos esos jugadores que son traspasados de un club a otro se verán en la tesitura de tener que analizar en qué país (o en qué Comunidad Autónoma, si se trata de un traspaso o de una cesión entre clubes españoles⁹⁶) han de ser considerados residentes fiscales, un examen que resultará trascendental, pues de tal cuestión dependen, como enseguida veremos, buena parte de las obligaciones tributarias no ya solo del propio futbolista, sino también de terceras personas, como el club empleador u otros sujetos obligados a practicar retenciones sobre los pagos efectuados a los jugadores.

Por ello, dedicamos los siguientes epígrafes a analizar las normas que regulan la residencia fiscal en nuestro ordenamiento tributario, poniendo especial atención a aquellos aspectos que pueden generar una mayor conflictividad en el colectivo que ocupa nuestro trabajo: el futbolista.

⁹³ La Liga de Fútbol Profesional ha liderado desde el año 2010 hasta el 2018 el ranking que viene elaborando anualmente la Federación Internacional de Historia y Estadística de Fútbol (IFFHS) con una clasificación anual de los mejores campeonatos nacionales de primera división a nivel mundial.

⁹⁴ En concreto, si sumamos las altas de los equipos de primera (1.997 altas) y segunda división (2.225 altas) desde la temporada 2013/2014 a la temporada 2018/2019 resulta un total de 4.222 altas, lo que supone una media de 844,4 por temporada.

⁹⁵ Datos consultados en '*Transfermarkt*', portal web especializado en el mercado internacional de traspasos de futbolistas. Puede accederse en el siguiente enlace: <https://www.transfermarkt.es/>

⁹⁶ En este sentido debemos recordar que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, en su artículo 28 recoge unas reglas propias para la determinación de la residencia fiscal en el territorio de las Comunidades Autónomas a efectos de la aplicación de las normas autonómicas y del destino de la recaudación de aquellos impuestos que, como el IRPF, se encuentran total o parcialmente cedidos a las Comunidades.

2. NORMAS QUE REGULAN LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL Y SU INCIDENCIA PRÁCTICA EN LOS FUTBOLISTAS

2.1. Concepto y funciones atribuidas a la residencia fiscal en nuestro ordenamiento tributario

El papel absolutamente decisivo que juega la residencia fiscal, no ya solo en los esquemas de fiscalidad internacional, sino también en el sistema tributario español, contrasta de manera llamativa con el hecho de que en nuestro ordenamiento no se prevea una definición clara y unívoca para un concepto que resulta tan trascendente.

En efecto, ni la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), ni ninguna de las leyes que regulan las diferentes figuras impositivas de nuestro ordenamiento que utilizan la residencia fiscal como punto de conexión, contienen una aproximación a la noción general de residencia fiscal⁹⁷, entendida esta como condición de la persona que depende de su mayor o menor grado de vinculación al país y de la que se derivan importantes consecuencias jurídico-tributarias, circunstancia que ha sido objeto de ciertas críticas por parte de algunos autores⁹⁸.

Así, la LGT tan solo dispone en su artículo 11 que “los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso”, afirmando que “en su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia”. Más allá del acierto o desacierto en la redacción dada a este precepto por el legislador, lo cierto es que se limita a apuntar cuáles son los criterios de sujeción utilizados en nuestro sistema tributario, sin entrar a desarrollar o explicar en qué consiste ese criterio de la residencia (cuáles son las principales consecuencias jurídico-tributarias de la atribución de la residencia a un determinado sujeto) ni hacer una mínima alusión a qué debe entenderse por residencia fiscal (como condición de la persona que depende de la concurrencia de unos determinados presupuestos fácticos).

Por su parte, las distintas normas reguladoras de los impuestos que utilizan la residencia como criterio de sujeción tampoco contienen una definición de esta figura, pues lo que hacen es recoger los diferentes criterios o requisitos que sirven para otorgar el estatus de

⁹⁷ Sin embargo, en algún texto normativo el legislador sí ha dado por sentado que existe un concepto de residencia al que se ha remitido, pero, como hemos advertido, no se trata de un concepto jurídicamente definido, por cuanto ninguna norma de nuestro ordenamiento contiene tal definición. Así, por ejemplo, en la Exposición de Motivos de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, se justifica la elección de la residencia como punto de conexión al establecer que “en lo referente a los obligados tributarios que han de cumplir con la citada obligación de información, es necesario señalar que ésta reviste carácter general, no ligada a un impuesto específico, lo que ha motivado que la normativa haya usado como criterio delimitador un concepto amplio como es el de residencia”.

⁹⁸ CUBERO TRUYO (2016), pág. 37, propone “cambiar la Ley General Tributaria para introducir allí el concepto de residencia fiscal, porque nos parece que este concepto tiene una importancia central en el sistema tributario y no debe ser configurado de manera aislada y parcial en la normativa reguladora de cada impuesto. El código tributario por antonomasia no puede mantenerse al margen de un asunto esencial en el ordenamiento”. Para SIOTA ÁLVAREZ (2013), pág. 200, sin embargo, el hecho de que la Ley General Tributaria no contenga una definición de residencia fiscal lo convierte en un concepto jurídico indeterminado y hace que tan solo nos podamos referir a ella como una cualidad de la persona.

residente a los efectos de delimitar la condición de sujeto pasivo de esa concreta figura impositiva. Desde esta perspectiva, tan cierto sería afirmar que existen en nuestro ordenamiento una multiplicidad de definiciones del concepto de residencia fiscal (si tomamos por definición la suma de presupuestos que otorgan tal condición al sujeto en cada una de las figuras impositivas) como que no existe ninguna.

Esta ausencia de definición en nuestro ordenamiento, unida al papel tan decisivo que desempeña la residencia en los esquemas de fiscalidad internacional, como elemento clave en la generación de supuestos de doble imposición (o en algunos casos de ‘doble no imposición’), ha llevado a algunos sectores doctrinales a propugnar la necesidad de una armonización del concepto de residencia fiscal. Para ciertos autores, conscientes de que una armonización de tal calado a nivel global sería prácticamente inviable, dicha armonización sí se antojaría imprescindible en el ámbito de la Unión Europea a la luz de la jurisprudencia que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha venido sentando en materia de fiscalidad de no residentes⁹⁹. La referida armonización se podría lograr *de facto* si los diferentes países aunaran posturas y se pusieran de acuerdo en dar preferencia en sus respectivos ordenamientos a alguno de los criterios que establece el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE para dilucidar los supuestos de doble residencia, siendo a estos efectos el centro de intereses vitales la opción que más convence a buena parte de la doctrina¹⁰⁰.

A pesar de no contar con esa definición genérica o abstracta en la que se recogieran las principales funciones que desempeña la residencia fiscal en nuestro sistema tributario, lo que sí podemos identificar son las consecuencias o implicaciones jurídico-tributarias que pueden derivarse de la atribución de la residencia a un determinado sujeto en territorio español, lo que nos ayudará a comprender el papel tan determinante que corresponde a esta figura como elemento del que dependen las principales obligaciones fiscales de los individuos en general y de los futbolistas en particular.

⁹⁹ Véase sobre el particular GARCÍA PRATS (2013), pág. 157, que haciendo referencia a la célebre sentencia dictada en el caso Schumacker (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93), afirma que tras ese pronunciamiento diversos estudios y análisis llegaron a “sugerir la necesidad de formular un concepto comunitario de residencia fiscal al que debieran ajustarse los ordenamientos tributarios de los Estados miembros”. En un sentido similar RIBES RIBES (2005), pág. 13, alude a la reclamación reiterada por parte de la doctrina de un concepto general de residencia a nivel europeo, con cita de varios autores, y pone el ejemplo de la definición de “residencia normal” contenida en la Directiva 83/182/CEE, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte, cuyo artículo 7 establece que, a los efectos de la citada Directiva “se entiende por residencia normal el lugar en que una persona vive habitualmente, es decir, durante un mínimo de 185 días por año civil, por razón de vínculos personales y profesionales”.

¹⁰⁰ En esta línea se han pronunciado, entre otros, BAENA AGUILAR (1994), pág. 109, CHICO DE LA CAMARA (2004), pág. 118, CUBERO TRUYO (2016), pág. 37, o FERRER VIDAL y FONT GORGORIÓ (2018). Otros autores, en cambio, se han inclinado por dar preferencia al criterio de la vivienda permanente, como DE JUAN PEÑALOSA (2013), pág. 26, para quien “la voluntad de residir en un territorio -sea esta voluntad enteramente libre o matizada por las circunstancias- tiene su mejor expresión o, si se quiere, queda objetivada con más claridad en la fijación de una vivienda habitual que se integra por dos elementos claros: un lugar que da fijeza a la decisión y el tiempo que a través de la habitualidad otorga al criterio una estabilidad necesaria”.

En ese sentido, la principal función de la residencia fiscal y de la que, en mayor o menor medida, derivan el resto de consecuencias prácticas de su atribución, es la que se deduce del citado artículo 11 de la LGT, esto es, la de servir como criterio de sujeción a las normas tributarias, o lo que es lo mismo, la de servir como criterio que delimita el ámbito de aplicación subjetiva de varios de los tributos (principalmente los de carácter personal) que conforman nuestro sistema impositivo. Así, como sucede por ejemplo en el IRPF, la condición de contribuyente de una determinada persona depende, en primer término, de su calificación como residente en territorio español.

En estrecha conexión con la anterior y derivada de la propia configuración del Estado español como un Estado autonómico donde las Comunidades Autónomas cuentan con sus propios tributos así como con un amplio abanico de potestades cedidas sobre varios impuestos estatales, la residencia también actúa como punto de conexión de los sujetos al territorio de las distintas Comunidades a los efectos de determinar el ámbito de aplicación de las normas autonómicas.

Del mismo modo, de esa función que hemos identificado como principal se desprende que la residencia también actúa como criterio calificador de los sujetos en el ámbito tributario, pues solo a partir de dicha noción los contribuyentes pueden ser calificados como sujetos residentes o no residentes; calificación cuya importancia, como venimos viendo, va mucho más allá del plano teórico. Al mismo tiempo, esa calificación también sirve para delimitar el ámbito de aplicación de ciertos regímenes especiales previstos para sujetos expatriados o impatriados (lo que algunos autores han llamado supuestos de ‘semirresidencia’¹⁰¹). En este sentido, en el ámbito del IRPF podemos citar el régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español, que permite tributar bajo un régimen similar al de los no residentes a sujetos que, bajo ciertas condiciones, ‘estrenen’ residencia fiscal en España, o el régimen opcional de tributación con arreglo a las normas del IRPF para sujetos residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea (es decir, se ofrece la opción de tributar como sujetos residentes en España a sujetos que no lo son)¹⁰².

Como consecuencia de estas implicaciones, podemos afirmar que la residencia actúa como elemento configurador de las obligaciones tributarias, tanto materiales como formales, del propio contribuyente y de otros sujetos a él vinculados. Así pues, de la calificación como residente o no residente de un determinado sujeto dependerá que tenga

¹⁰¹ DE JUAN PEÑALOSA (2013), pág. 20, habla de “situaciones híbridas o de ‘semirresidencia’, en las que la legislación trata como residentes a quienes no lo son, o viceversa” y añade que “este estatuto de semirresidente admite múltiples variables, lo que hace más confusa todavía la situación de determinadas personas”.

¹⁰² Aunque se trata de regímenes especiales, lo cierto es que este tipo de regímenes son cada vez más frecuentes en los países de nuestro entorno, lo que en algunos casos se explica por el interés que muestran ciertos Estados por atraer contribuyentes cualificados a su territorio (en una especie de competencia fiscal internacional) y en otras ocasiones por las exigencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para salvaguardar el principio de no discriminación por razones de nacionalidad. Para conocer algunos de los regímenes similares que recogen los ordenamientos de varios países europeos, puede verse SANZ CLAVIJO (2013) o ANEIROS PEREIRA (2018).

que cumplir una serie de obligaciones tributarias u otras; obligaciones que podrían resumirse esquemáticamente del siguiente modo¹⁰³:

- En el ámbito de las obligaciones materiales, la persona residente tendrá que tributar como sujeto pasivo del IRPF por su renta mundial y como sujeto pasivo por obligación personal del Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, por todos sus bienes y derechos con independencia de dónde estén situados. Por su parte, los no residentes tributarán como sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR) por las rentas que se entiendan obtenidas en España y como sujetos pasivos por obligación real del Impuesto sobre el Patrimonio, esto es, por los bienes situados en territorio español y por los derechos que puedan ejercitarse en España.
- En cuanto a las obligaciones formales, los sujetos residentes estarán obligados a presentar las declaraciones correspondientes al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio, pero además tendrán que presentar otras declaraciones carácter informativo, como sucede con la Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Los sujetos no residentes, en cambio, solamente tendrán que presentar las declaraciones del IRNR, que cuentan con unos plazos de presentación específicos, y en el caso de contar con bienes o derechos en España, también la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por lo que respecta a terceros, las obligaciones de retener que recaen sobre ciertos pagadores también variarán en función de que el sujeto perceptor de las rentas sea o no residente fiscal en España¹⁰⁴. Y del mismo modo se verán afectados por dicha calificación otros sujetos, como las entidades financieras, a los que se les imponen ciertas obligaciones de información que dependen, en última instancia, del lugar de residencia fiscal de sus clientes¹⁰⁵.

¹⁰³ Nos referimos únicamente a las obligaciones derivadas de los impuestos estatales de naturaleza personal y carácter periódico, y no así a las que podrían resultar de otras figuras impositivas que también dependerían de la residencia del sujeto pasivo. Por otro lado, como es evidente, las obligaciones a las que hacemos referencia dependerán, en última instancia, de que se cumplan las condiciones mínimas que la normativa de cada impuesto requiere para ello.

¹⁰⁴ Un claro ejemplo de ello es la obligación de retener que regula el artículo 14 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, Reglamento del IRNR) en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por sujetos no residentes que actúan sin mediación de establecimiento permanente, en los cuales el adquirente está obligado a retener e ingresar el 3 por 100 de la contraprestación acordada. Tal obligación, en cambio, no existe cuando el transmitente es residente fiscal en España.

¹⁰⁵ El Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, establece la obligación de las entidades financieras de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas a la Administración tributaria cuando su cliente reside en un país incluido dentro del ámbito de la asistencia mutua, lo que supone una dificultad añadida tanto para las entidades como para los futbolistas que desean abrir una cuenta bancaria en España sin tener datos suficientes para poder identificar correctamente el país de su residencia fiscal (por ejemplo, porque acaban de trasladarse a vivir a territorio español con motivo de una cesión temporal). Para conocer con más detalle estas obligaciones, así como los problemas que su correcta aplicación genera en la práctica puede verse GONZÁLEZ APARICIO (2018).

Llegados a este punto nos encontramos ya en disposición de entrar a analizar las reglas que sirven para determinar la residencia en el IRPF y que, al mismo tiempo, sirven para delimitar la condición de no residente a efectos del IRNR.

2.2. Criterios para determinar la residencia habitual en la normativa del IRPF

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, Ley del IRPF) a la hora de definir la condición de contribuyente por esta figura impositiva establece una primera regla en virtud de la cual lo serán aquellas personas que tengan su residencia habitual en territorio español y una regla particular destinada a ciertos sujetos (miembros de misiones diplomáticas, de oficinas consulares o titulares de determinados cargos o empleos oficiales en el extranjero) que serán considerados contribuyentes en todo caso, aun teniendo su residencia habitual en el extranjero¹⁰⁶.

Por lo tanto, por norma general, toda persona que tenga su residencia habitual en España será contribuyente por el IRPF y, como tal, tendrá que tributar por la totalidad de sus rentas “con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”¹⁰⁷.

A su vez, el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, Ley del IRNR) se remite a la normativa del IRPF para determinar la ‘no residencia’ en territorio español¹⁰⁸, de ahí que sean los criterios que se regulan en la Ley del IRPF los que sirvan para verificar la condición tanto de residente como de no residente y, en consecuencia, de los que dependa la sujeción a uno u otro impuesto.

Conviene destacar que estos criterios, que aparecen recogidos en el artículo 9, se aplican de manera alternativa, de tal forma que el cumplimiento de cualquiera de ellos por parte del individuo determinará su residencia en territorio español a estos efectos. Se trata de una circunstancia que no debemos pasar por alto porque en buena medida revela la voluntad omnicomprendiva del legislador español a la hora de configurar el ámbito subjetivo de aplicación de uno de los impuestos sobre los que se asienta nuestro sistema tributario. Al estudio de tales criterios dedicamos los siguientes epígrafes y, como no puede ser de otra forma, nos detendremos especialmente en aquellos aspectos que suelen plantear mayores problemas en la práctica habitual de los futbolistas.

¹⁰⁶ En este punto consideramos necesario advertir que la Ley del IRPF emplea de manera indistinta dos nociones, “residencia habitual” y “residencia fiscal”, que en nuestra opinión no deben resultar equiparables. Así, a lo largo del texto legal encontramos varias referencias tanto a uno como a otro concepto (por ejemplo en los artículos 8, 9, 10, 19, 65, 66, 68.4, 72, 93 y 95.7) aparentemente con el mismo significado lo que, desde el punto de vista de la técnica normativa, nos resulta ciertamente criticable, tal y como hemos venido advirtiendo en trabajos anteriores como TORIBIO BERNÁRDEZ (2018 b) o CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (2019).

¹⁰⁷ Artículo 2 de la Ley del IRPF.

¹⁰⁸ Según el artículo 6 del texto refundido la Ley del IRNR: “La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”.

2.2.1. La permanencia en territorio español durante más de 183 días al año

La primera circunstancia que determina que una persona física tenga su residencia habitual en España es que permanezca durante más de 183 días en un año natural en territorio español.

Este criterio, con arreglo al cual se exige la presencia física del contribuyente durante un periodo de tiempo determinado, es el que cuenta con un mayor arraigo tanto en nuestro ordenamiento¹⁰⁹ como en el panorama internacional¹¹⁰. Ello se debe, por un lado, a que históricamente el lugar donde una persona residía de manera regular solía coincidir con el lugar donde trabajaba, realizaba sus actividades económicas o tenía sus intereses patrimoniales y personales, y por otro, a que la presencia física continuada en un determinado país es el vínculo que exterioriza de una manera más clara la conexión entre una persona y el territorio donde hace uso de las infraestructuras y los servicios públicos.

Siendo un criterio perfectamente válido desde un punto de vista teórico, nuestro legislador no ha sido capaz, sin embargo, de sortear las cuestiones conflictivas al llevar a cabo su configuración normativa, aunque también es cierto que ello se debe, en buena medida, a que la regulación de esta regla de atribución de la residencia siempre plantea un doble reto. En primer lugar, el de medir y fijar adecuadamente la duración mínima de la presencia que se exige en el territorio del Estado en cuestión, una duración que no puede ser ni excesivamente corta, pues en tal caso el vínculo que ha de existir entre la persona y el territorio no llegaría a ser de una entidad significativa como para justificar el gravamen por la renta mundial, ni muy larga, pues se correría el riesgo de una pérdida sensible de contribuyentes. En segundo lugar, el de establecer un sistema para el cómputo de los días de presencia que no sea excesivamente complejo y que otorgue una mínima seguridad jurídica a los potenciales contribuyentes.

En cuanto a la primera de dichas cuestiones, aunque es cierto que la presencia durante un periodo de tiempo equivalente a más de la mitad del año natural es una de las medidas más utilizadas en el ámbito comparado, desde ciertos sectores se considera un periodo excesivamente corto y se reprocha que solo se tengan en cuenta las circunstancias del año fiscal en cuestión y no se atienda también a la trayectoria previa del sujeto o a su previsible comportamiento en los siguientes ejercicios. Según esta posición, una visión tan estanca (limitada a un solo año natural) de la presencia en un determinado país no termina de conjugar con la necesaria estabilidad que ha de tener la residencia para desencadenar los

¹⁰⁹ Fue el primer, y durante muchos años único, criterio utilizado en nuestro ordenamiento tributario para considerar residentes en territorio español a las personas físicas. Así, la Ley de 20 de diciembre de 1932 que regulaba la Contribución General sobre la Renta disponía en su artículo 2 que estarían sujetas a esta contribución las personas que tuvieran su domicilio o residencia habitual dentro del territorio de la República española, entendiéndose por residencia habitual “la permanencia por más de 6 meses durante un año natural en el territorio de la República”. La regulación de la residencia habitual se mantuvo en idénticos términos hasta que la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, pasó a hacer referencia a la permanencia en territorio español por más de 183 días, en vez de seis meses, lo que en la práctica suponía una solución similar a la anterior. Finalmente, fue la Ley 18/1991, de 6 de junio, la que incorporó los otros dos criterios, el de los intereses económicos y el de carácter familiar, que aún hoy siguen vigentes junto con el de la permanencia.

¹¹⁰ Tal y como puede comprobarse en los estudios comparados que sobre esta materia han realizado CHICO DE LA CÁMARA (2013), págs. 75 a 108, o FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013), págs. 37 a 45.

importantes efectos fiscales que se le atribuyen, especialmente la tributación por la renta mundial.

En esta misma dirección han sido actualizados, en la versión del año 2017, los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE en los que, como más adelante veremos, ahora se aclara que a la hora de aplicar el criterio del lugar donde la persona vive habitualmente¹¹¹ para solucionar los conflictos de doble residencia entre Estados hay que tener en cuenta “un periodo lo suficientemente amplio que permita valorar la frecuencia, duración y regularidad de las estancias que son parte de la rutina establecida en la vida del individuo”¹¹².

Y esta es precisamente una de las situaciones problemáticas que de manera más frecuente podemos encontrar en el sector del fútbol, pues, como apuntábamos antes, es habitual que un futbolista sea cedido a un club de otro país por un periodo cercano a los seis meses (fenómeno que se produce como consecuencia de las cesiones de jugadores que se efectúan a mitad de temporada), regresando a su club de origen al término de dicho periodo. En tales casos, si el futbolista es cedido desde un club extranjero a uno español, cabe la posibilidad de que ese año tenga que ser considerado residente habitual en España, y ello a pesar de no haber estado presente en territorio español ni en años precedentes ni en los sucesivos.

Para evitar que estas situaciones, en las que el traslado de la residencia es manifiestamente transitorio, deriven en un cambio de residencia fiscal, existen varias opciones. Una de ellas pasaría por tener en cuenta los días de presencia del individuo durante los años anteriores a la hora de computar el plazo de permanencia, como sucede en Estados Unidos¹¹³ o en el Reino Unido¹¹⁴. Otra posibilidad consistiría en atender a la previsible

¹¹¹ Tradicionalmente este criterio había venido denominándose como criterio “de la morada”. Así, hasta la versión en español del Modelo de Convenio de la OCDE del año 2010, la expresión original en inglés “*State in which he has an habitual abode*” aparecía traducida como “Estado donde more”. En la última versión traducida al español (la del año 2017), en cambio, ya se hace referencia, a nuestro parecer de manera más acertada, al Estado donde la persona “viva habitualmente”.

¹¹² Comentario 19.1 al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, que en la versión original en inglés dispone que “*The determination must cover a sufficient length of time for it to be possible to ascertain the frequency, duration and regularity of stays that are part of the settle routine of the individual’s life*”.

¹¹³ En Estados Unidos el sistema tiene en cuenta los últimos tres años. Así, además de considerar residentes, al igual que hace España, a todas las personas que estén presentes en territorio estadounidense durante 183 días, o más, a lo largo del año natural (sin tener en cuenta ciertos días que la normativa excepciona del cómputo) son considerados residentes fiscales aquellos otros sujetos que estén presentes entre 31 y 183 días si se verifica que el llamado “test de presencia sustancial” arroja un resultado superior a 183 días de presencia en los tres últimos años, computados de la siguiente manera: se cuentan los días de presencia del año actual, más un tercio de los días de presencia del año anterior, más un sexto de los días de presencia del segundo año anterior. En tal supuesto el sujeto será considerado residente a no ser que pueda probar que su centro de trabajo (*tax home*) se ha localizado durante todo el año natural en cuestión en otro país con el que tenga relaciones más estrechas. Para un análisis más detallado de este sistema puede verse nuestro anterior trabajo en TORIBIO BERNÁRDEZ (2019 a).

¹¹⁴ En el Reino Unido, por su parte, se atiende a los últimos cuatro ejercicios pero, en este caso, para verificar el estatus de no residente, de tal forma que son calificadas como no residentes fiscales, por un lado, aquellas personas que habiendo sido residentes fiscales al menos un año de los últimos tres, estén presentes en el Reino Unido durante menos de 16 días durante el año en cuestión, y por otro, aquellas que no habiendo sido residentes en los últimos tres años estén presentes por un plazo inferior a los 46 días en el año fiscal en cuestión. Conscientes de las dificultades que la aplicación de esta regla puede entrañar en la práctica, las autoridades fiscales británicas han publicado una completa guía explicativa que puede consultarse en:

prolongación de la estancia en el nuevo país de residencia durante los años siguientes, para lo cual se podrían tomar en consideración datos objetivos como la existencia de un contrato laboral y la duración del mismo. Una tercera vía que, como enseguida veremos, es la que han venido empleando las autoridades tributarias españolas, consiste en considerar que todo traslado de residencia en los que se pueda presumir la intención de retornar a España por parte del contribuyente ha de ser tratado como una ausencia esporádica y, en consecuencia, ha de ser computado dentro del periodo de permanencia de territorio español.

Esta última cuestión enlaza con el segundo de los aspectos conflictivos que la regulación del criterio de la permanencia plantea en nuestro ordenamiento: el de cómo han de ser computados los días de presencia física en territorio español. Al igual que la anterior, se trata de una cuestión especialmente sensible en el caso de los futbolistas pues, como ya sabemos, el hecho de que se desplacen de un país a otro con cierta frecuencia (a veces por unos pocos días -como ocurre cuando han de disputar un partido de competición internacional en otro país- o a veces por varios meses -como sucede con las cesiones temporales entre clubes-), hace que su presencia en uno u otro territorio pueda resultar decisiva a la hora de determinar su residencia fiscal.

En este sentido, aunque se encuentran estrechamente relacionados, tres son los puntos que merecen una especial atención por nuestra parte: en primer lugar, cuándo ha de considerarse iniciado el cómputo (*dies a quo*); en segundo, si dicho cómputo admite causas de interrupción o suspensión (lo que se conoce en nuestro ordenamiento como “ausencias esporádicas”); y, por último, cuándo se debe tener por finalizado de manera definitiva (*dies ad quem*).

No obstante, como cuestión previa debemos recordar que el cómputo del plazo de permanencia en territorio español siempre debe realizarse en relación al año natural y que este, a su vez, siempre coincidirá con el año fiscal, pues tal y como está configurado en nuestro ordenamiento, el periodo impositivo del IRPF no admite interrupciones, comenzando el 1 de enero y finalizando siempre el 31 de diciembre¹¹⁵. Así, a diferencia de otros países en los que sí se contempla la posibilidad de que el periodo impositivo se vea interrumpido y, por tanto, que sea inferior al año natural (de nuevo podemos poner el ejemplo de la normativa de Estados Unidos y del Reino Unido), en España si una persona adquiere o pierde el estatus de residente a lo largo del año lo hace con carácter retroactivo, es decir, esa persona será considerada residente o no residente con efectos desde el 1 de enero del año en cuestión y no a partir del momento en que hubiera tenido lugar el cambio efectivo de residencia¹¹⁶.

<https://www.gov.uk/government/publications/rdr3-statutory-residence-test-srt> (último acceso en septiembre de 2019).

¹¹⁵ Con la única excepción del fallecimiento del contribuyente, en cuyo caso el artículo 13 de la Ley del IRPF dispone que el período impositivo terminará y el impuesto se devengará en la fecha del fallecimiento.

¹¹⁶ Precisamente en atención a este tipo de supuestos tanto la normativa del IRPF (artículo 89.b del Reglamento del IRPF) como la del IRNR (artículo 52 del texto refundido de la Ley del IRNR) contemplan la posibilidad de que las retenciones e ingresos a cuenta por cualquiera de dichos impuestos tengan la consideración de pagos a cuenta por el otro.

a) *El inicio del cómputo (dies a quo): ¿qué tipo de presencia física del futbolista se requiere para entender iniciado el plazo de permanencia en territorio español?*

La primera cuestión que dilucidar se refiere a cuándo debemos considerar iniciado el cómputo del plazo de permanencia en territorio español. Advertíamos que se trata de una cuestión estrechamente vinculada a las otras dos precisamente porque las ausencias de territorio español que se produzcan una vez iniciado el cómputo pueden determinar: o bien que el cómputo no se vea interrumpido y, por tanto, se sigan contando los días de ausencia a efectos del plazo de permanencia (sería el caso de las ausencias esporádicas), o bien que el cómputo se tenga por finalizado (en el caso de que la ausencia no sea considerada esporádica).

De esta forma, fijar correctamente el *dies a quo* del plazo de permanencia resultará especialmente decisivo en aquellos supuestos, como el de muchos futbolistas, en los que tras una presencia más o menos continuada en territorio español se produzcan periodos de ausencia o, igualmente, en aquellos otros supuestos en los que el futbolista traslade su residencia a territorio español a mediados de año.

En este sentido, es evidente que para aquellos futbolistas que vinieran residiendo en España durante el año precedente y lo continuaran haciendo en el año en el que la presencia del sujeto se pretende computar, el *dies a quo* del plazo de permanencia comenzaría el 1 de enero. Decimos que es evidente en la medida en que nuestro legislador reduce la cuestión del cómputo de los días de permanencia al estricto o estrecho marco de referencia del año natural, tratando la decisión sobre la residencia como una decisión independiente para cada año, lo cual supone que en este tipo de supuestos el *dies a quo* se identifique necesariamente con el primer día del año.

Sin embargo, la duda se presenta en aquellos supuestos en los que, sin venir residiendo en España con anterioridad, el futbolista se desplace a territorio español a lo largo del año. Dado que tal desplazamiento puede obedecer a múltiples motivos, el debate se centra en determinar si cualquier presencia en territorio español, por corta y ocasional que esta sea, puede ser considerada válida a efectos de dar por iniciado el cómputo del plazo o si, por el contrario, es necesario que dicha presencia en España tenga proyección de continuidad.

En nuestra opinión, el hecho de que la norma aluda expresamente a la noción de permanencia denota que no basta cualquier tipo de presencia en territorio español para empezar a contabilizar el plazo de permanencia, sino que, a tales efectos, dicha presencia ha de verse acompañada de cierta vocación de continuidad¹¹⁷. Así pues, no cualquier

¹¹⁷ Solo así se puede entender el uso por parte del legislador del término permanencia que, según el Diccionario de la RAE, equivale a “estancia en un lugar o sitio” y estancia a su vez aparece definida como la “permanencia durante cierto tiempo en un lugar determinado”. Este es el criterio que han mantenido, entre otros, ALMUDÍ CID y SERRANO ANTON (2001), págs. 90 y 91, que llegan a una interpretación similar acudiendo al principio de proporcionalidad que debe presidir toda actuación de la Administración tributaria; CARMONA FERNÁNDEZ (2010), pág. 125, al considerar que la estancia física en territorio español ha de ser “de una dimensión temporal apreciable”, de forma que debe concurrir al menos “una presencia significativa en territorio español para abrir el cómputo del periodo de permanencia”; y GARCÍA CARRETERO (2013), pág. 35, sosteniendo que “la solución consistiría en atender al primer día de estancia

presencia física en España de un futbolista que tenga la condición de no residente supondrá que comience el cómputo de su plazo de permanencia en territorio español a los efectos de adquirir el estatus de residente. Así sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que el futbolista se desplace a territorio español por un breve periodo de tiempo, es decir, regresando a su país de procedencia a los pocos días, por motivos vacacionales, para disputar un determinado partido o para realizar algún acto comercial.

En sentido contrario y sin ánimo de ser exhaustivos, podemos citar varios ejemplos de desplazamientos temporales y que son propios del ámbito futbolístico en los que, a nuestro entender, sí se da la vocación de continuidad necesaria para que se deba entender iniciado el cómputo del plazo de permanencia en territorio español:

- Desplazamiento a territorio español para realizar las pruebas médicas a las que normalmente deben someterse los futbolistas antes de suscribir el contrato de trabajo con el club al que ha sido traspasado o cedido. Se trata de un trámite necesario para formalizar su vinculación laboral y, por tanto, para confirmar su desplazamiento definitivo a España.
- Desplazamiento a nuestro territorio para ser presentado oficialmente como nuevo jugador de un club español. En este caso, estamos ante un acto directamente vinculado con la relación laboral que el jugador desarrollará en España y, consecuentemente, con el traslado de su residencia a territorio español.
- Desplazamientos a España para realizar un periodo de prueba con un determinado equipo de fútbol. El objetivo de este desplazamiento es el de convencer a dicho equipo para que contrate sus servicios y, en tal caso, quedarse a residir, ya sí de manera habitual, en España.

La casuística puede llegar a ser muy amplia y dado que es habitual que estos desplazamientos se produzcan en fechas cercanas al ecuador del año natural (pues, como vimos, el mercado de traspasos de futbolistas en la mayoría de países suele abarcar los meses de verano), nos encontramos ante un escenario de gran conflictividad y, al mismo tiempo, abierto a una posible planificación fiscal por parte del futbolista.

En cualquier caso, debemos aclarar que cuando sostenemos que aquellos desplazamientos por breves espacios de tiempo y sin vocación de continuidad no han de considerarse aptos a efectos de iniciar el cómputo anual de permanencia en territorio español, ello no significa que los días de presencia física en España durante tales desplazamientos no hayan de tenerse en cuenta en el cálculo del número total de días de presencia a lo largo del año natural, pues tales días sí que deben ser tenidos en cuenta en tal cálculo. A lo que nos referimos es que la ausencia que se produzca tras ese breve desplazamiento a territorio español no podrá tener en ningún caso la consideración de ausencia esporádica y, en consecuencia, no podrá ser computada como días de presencia en España. Para entenderlo mejor es necesario, por tanto, que estudiemos el concepto de ausencia esporádica y los efectos que tales ausencias provocan en el cómputo del plazo de permanencia.

en España con vocación de permanencia, siendo este día el que determinará el inicio del cómputo del plazo de 183 días”.

b) Ausencias del territorio español: ¿interrumpen el cómputo del plazo? La reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre las ausencias esporádicas y su aplicabilidad al caso concreto de los futbolistas que abandonan temporalmente nuestro país

Una vez iniciado el cómputo del plazo de permanencia en España es posible, y bastante frecuente en el caso de los futbolistas, que se produzcan ausencias del territorio español a lo largo del año natural.

A tales efectos, el artículo 9.1.a) de la Ley del IRPF señala que para determinar el período de permanencia en territorio español se han de computar las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. Sin embargo, la norma nunca ha especificado qué ha de entenderse por ausencia esporádica, de ahí que durante un largo tiempo haya existido en España un profundo debate doctrinal y una gran conflictividad en la práctica administrativa y judicial en torno al posible cómputo como días de permanencia de ciertos días en los que en realidad el sujeto está ausente del territorio nacional¹¹⁸.

Dicha conflictividad, no obstante, parece haber quedado atemperada tras las sentencias dictadas por la Sección Segunda del Tribunal Supremo el 28 de noviembre de 2017¹¹⁹ en las que, en respuesta a dos cuestiones de interés casacional que le habían sido planteadas en torno al concepto de ausencia esporádica¹²⁰; vino a fijar dos criterios interpretativos de gran relevancia, pues por un lado en ellas se señalaba que una ausencia superior a 183 días en el año en ningún caso puede calificarse como ausencia esporádica y, por otro lado,

¹¹⁸ Ya en la Ley de 20 de diciembre de 1932 que regulaba la Contribución General sobre la Renta se especificaba en el artículo 2 que “para computar el periodo de residencia, a estos efectos, no se descontarán las ausencias, cuando por las circunstancias en que se realicen no deba inducirse la voluntad de ausentarse definitivamente”. Tal regla se mantuvo en los mismos términos hasta que en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, se introdujo un criterio algo más objetivo: “Para computar el período de residencia no se tendrán en cuenta las ausencias, cuando por las circunstancias en las que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años”. La Ley 18/1991, de 6 de junio, fue la que incorporó una regla similar a la actual, si bien haciendo referencia al concepto de ausencia temporal (artículo 12.3: “Para determinar el período de permanencia en territorio español de un sujeto pasivo se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural). Finalmente, fue en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, cuando se sustituyó el concepto de ausencia temporal por el actual de ausencia esporádica.

¹¹⁹ En concreto fueron cinco las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en el mismo sentido, todas ellas de fecha 28 de noviembre de 2017 (SSTS núm. 1829/2017, 1834/2017, 1850/2017, 1851/2017 y 1860/2017).

¹²⁰ Las cuestiones planteadas por la Sala de instancia en su recurso de casación fueron las siguientes: “(I) Si la permanencia de un sujeto fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, y a fin de determinar su residencia habitual en España, debe reputarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (II) Si el concepto de «ausencias esporádicas» debe entenderse vinculado a un elemento volitivo 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; o, por el contrario, a un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español. (III) Si, en cualquier caso, la consideración de las “ausencias esporádicas” como tiempo de permanencia en territorio español exige la acreditación de la residencia fiscal en otros país o si, como entiende la sentencia impugnada, esta exigencia solo opera cuando el país o territorio de residencia sea considerado como paraíso fiscal”. No obstante, sobre la tercera de estas cuestiones no se pronunció el Alto Tribunal al entender que resultaba innecesario para la resolución del litigio dado el sentido de las respuestas dadas a las dos primeras cuestiones.

se aclaraba que el concepto de ausencias esporádicas solo debe atender al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español y, en consecuencia, que no puede darse prioridad sobre ese dato objetivo a la voluntad del contribuyente de establecerse ocasionalmente fuera del territorio español¹²¹.

Decíamos que con la fijación de estos criterios la conflictividad parece haber quedado algo atemperada, pero no definitivamente zanjada, puesto que era el propio Tribunal Supremo el que se encargaba de matizar en sus sentencias el alcance de las mismas, al explicar que el objeto de estas no puede consistir en “definir de un modo abstracto y potencialmente universal conceptos jurídicamente abiertos como el de residencia habitual, permanencia o ausencias esporádicas” (Fundamento de Derecho 1º) y aclarar que en sede de casación le está vedada la fijación de “una interpretación jurisprudencial a todo trance del concepto jurídico indeterminado de las ausencias esporádicas, ni de sus caracteres configuradores” (Fundamento de Derecho 5º).

Del mismo modo, tampoco en el plano doctrinal ha quedado resuelta la cuestión, pues precisamente estos pronunciamientos parecen haber reabierto el debate, ya que han sido varios los autores que se han postulado sobre estos nuevos criterios jurisprudenciales, siendo mayoritaria la corriente que se muestra a favor de la interpretación realizada por el Tribunal Supremo, frente a la de aquellos otros que, por el contrario, discrepan con el Alto Tribunal en algún punto de su interpretación¹²².

En cualquier caso, dado el limitado alcance que el propio Tribunal reconoce a sus sentencias, habrá que seguir atendiendo a los hechos y circunstancias concurrentes en cada supuesto particular y, en función de los mismos, llevar a cabo la oportuna

¹²¹ No obstante, dada su relevancia, creemos que debemos reproducir íntegramente el texto de ambos criterios: “1º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España. 2º) 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”.

¹²² Entre los primeros se encuentran FALCÓN Y TELLA (2018), págs. 9 a 12, que considera la interpretación del Tribunal Supremo respetuosa con el tenor literal de la norma y añade que “las ausencias esporádicas no pueden entenderse con tal amplitud que se produzca una congelación de la residencia”, GARCÍA CARRETERO (2018), págs. 29 y siguientes, para quien la doctrina del Tribunal es absolutamente acertada, al entender que con ella “se genera un notable avance respecto a su concreción mediante su delimitación negativa el cual debe ser valorado positivamente desde la perspectiva del necesario respeto del principio de seguridad jurídica” o RUBIAL PEREIRA (2017), págs. 161 y siguientes, que aplaude que estemos ante una interpretación “acorde con la propia evolución que ha sufrido el binomio permanencia/ausencia a lo largo de las diferentes regulaciones del IRPF”. CARMONA FERNÁNDEZ (2018), págs. 82 a 84, en cambio, parece discrepar con la rotundidad con la que el Tribunal Supremo adopta una interpretación literal de la norma que, según su punto de vista, le lleva a considerar como esporádicas tan solo las ausencias irregulares o poco frecuentes, además de no prolongadas. No obstante, el autor puntualiza que “no parece que la reforma operada ya por la Ley 40/1998 y de la que es heredera la ley vigente, pretendiera distanciarse rotundamente de los postulados de la norma precedente -que hablaba de ausencias «temporales»-, en este punto al menos. Tal vez la norma aspiraba simplemente a ser más precisa, dado que podría decirse incluso que toda ausencia es en sí misma «temporal» (por otra parte, el concepto de «ausencia definitiva» hace años que desapareció del vocabulario de la ley)”.

interpretación de la norma, contando para ello, eso sí, con la importante ayuda de los criterios fijados por el Alto Tribunal.

En lo que al fútbol profesional atañe, es muy habitual que se produzcan este tipo de ausencias, de ahí que estemos ante una cuestión de gran interés para fijar correctamente la residencia fiscal de los futbolistas y, precisamente uno de los fenómenos más frecuentes, el de las cesiones temporales de jugadores, provoca situaciones muy similares a las que fueron objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo en las referidas sentencias, de ahí que entendamos que los criterios a los que venimos aludiendo les resulten plenamente aplicables por interpretación analógica.

Nos estamos refiriendo a aquellos supuestos en los que un futbolista perteneciente a un club español y que, por tanto, viene residiendo en España, es cedido a lo largo del año a un club extranjero por un periodo de tiempo determinado (normalmente entre seis y doce meses), previéndose que, al término de dicha cesión, deba regresar a la disciplina del club español.

En tales casos habrá que computar de manera muy rigurosa tanto los días de presencia en territorio español como la duración de la ausencia, pudiendo darse varios supuestos en función del periodo de la temporada en el que se produzca la cesión:

- Si se produce en el mercado de invierno (que, en las principales ligas europeas, suele comprender el mes de enero) y la cesión se pacta, como es habitual, por el tiempo que resta de temporada (esto es, hasta verano), será decisivo verificar si el futbolista se ausenta de territorio español durante más de seis meses o si, por el contrario, regresa antes de que transcurran esos seis meses. En el primer caso, aplicando el criterio interpretativo del Tribunal Supremo, el futbolista no podría ser considerado residente en España, mientras que en el segundo habría que computar los días de permanencia, incluidas las ausencias esporádicas, para comprobar si supera los 183 días que requiere la norma.
- Si se produce en el mercado de verano (que suele extenderse durante los meses de julio y agosto) y la cesión se pacta por una temporada, parece claro que, al durar más de seis meses, su ausencia no podrá tener la consideración de esporádica. En consecuencia, habrá que analizar los dos periodos impositivos implicados: en primer lugar, en el año durante el cual es cedido al extranjero habría que verificar si el futbolista había alcanzado los 183 días de permanencia en territorio español antes de desplazarse al país de su nuevo club (lo que nunca ocurrirá si el desplazamiento se produce antes del 1 de julio), pues ese sería el *dies ad quem* del cómputo del plazo. Al año siguiente, el de su regreso, habría que comprobar si desde el primer día de presencia en territorio español (presencia entendida como *dies a quo*¹²³) hasta el 31 de diciembre, su permanencia en España superara los 183 días.

¹²³ Entendemos que, en este caso, tampoco valdría cualquier presencia en territorio español (por ejemplo, aquella que se produjera por unos pocos días con motivo de la disputa de un partido en España), sino que debería existir la vocación de permanencia, o en este caso regreso, que ya analizamos en el epígrafe anterior. En este sentido, resultaría aconsejable que la normativa del IRPF, al igual que hace con las ausencias esporádicas, contemplara las “presencias esporádicas”, es decir, aquellas que no se han de computar para

Aunque se trata de una interpretación que puede resultar discutible si, como apuntábamos antes, adoptáramos una visión de la residencia fiscal como vinculación de cierta intensidad a un país, vinculación que exigiría una mayor continuidad en el tiempo (y esa es precisamente la visión que, como veremos en un apartado posterior, parece haber adoptado la OCDE en la última versión de los Comentarios a su Modelo de Convenio), lo que parece innegable es que este criterio sí otorga una mayor seguridad jurídica a los (posibles) contribuyentes, pues aunque es cierto que seguirán existiendo problemas de índole probatorio, la solución adoptada pasa por la comprobación de un dato objetivo y delimitable como es la duración de las ausencias de territorio español.

c) Término del cómputo (dies ad quem) : ¿en qué momento finaliza el periodo de presencia computable a efectos de determinar la residencia del futbolista en España?

Para terminar de entender los factores que condicional el cómputo del plazo de permanencia en territorio español, nos restarían por analizar las circunstancias que pueden determinar el término de dicho cómputo, o lo que es lo mismo, el momento en que finaliza el periodo de permanencia en territorio español que debe ser tenido en cuenta a estos efectos. Se trata de una cuestión que se encuentra íntimamente relacionada con la problemática de las ausencias esporádicas, pues en tanto que una ausencia de territorio español pueda ser catalogada como esporádica y, por tanto, deba seguir computando como periodo de presencia en España, no podremos hablar de término del cómputo.

En este sentido, aquellas situaciones en las que el futbolista viene residiendo en España durante todo el año no suponen un especial problema, pues el término del periodo computable se situará al finalizar el año natural, esto es, el día 31 de diciembre. Tampoco existen mayores complicaciones en aquellos supuestos en los que el futbolista deja de residir en España de manera definitiva, es decir, supuestos en los que el futbolista, tras abandonar nuestro territorio, no vuelve a tener una presencia continuada en España. En tales casos, el *dies ad quem* será precisamente el día que abandone territorio español para trasladarse al extranjero.

Los mayores interrogantes se plantearán, como indicábamos, cuando el futbolista se ausenta de España temporalmente, pues en tales supuestos tendríamos que analizar, siguiendo las pautas ya comentadas, si la ausencia puede ser calificada como esporádica, en cuyo caso no se interrumpiría el cómputo del plazo, o si no puede serlo (por ejemplo, por ser una ausencia que se prolonga durante más de seis meses en el año natural), en cuyo caso no cabría hablar siquiera de término del cómputo, pues, siguiendo el criterio del Tribunal Supremo, bajo tales circunstancias ese año no habría plazo alguno que computar, al no alcanzar los 183 días de presencia en España¹²⁴.

determinar el periodo de permanencia de 183 días. De hecho, el artículo 9.1.a) de la Ley del IRPF ya lo hace, aunque para un supuesto muy limitado, cuando dispone que: “Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas”.

¹²⁴ En este punto coincidimos con el Tribunal Supremo cuando, en el Fundamento de Derecho tercero de las referidas sentencias, afirma que “llevadas tales consideraciones al caso examinado, no cabe reputar ocasional o esporádica una ausencia de suyo prolongada, duradera, por periodo superior a 183 días, ya que

Los futbolistas, por tanto, tendrán que ser especialmente cautelosos cuando, con ocasión de un traspaso o cesión a un club extranjero, trasladen su residencia fuera de España en fechas cercanas al ecuador del año, pues del día concreto en que abandonen territorio español o de si regresan o no antes de que finalice el año, dependerá que se entienda cumplido el requisito de la permanencia y, en consecuencia, sean considerados residentes fiscales en nuestro país, con las importantes consecuencias que de ello derivan.

De cualquier modo, como ya advertimos, la posible condición de residente habitual en España a los efectos del IRPF no se agota en el criterio de la permanencia, sino que, de igual forma, habrá que verificar si el futbolista tiene o no el centro de sus intereses económicos en territorio español.

2.2.2. El centro de intereses económicos: localización de las rentas, patrimonio y otros elementos de naturaleza económica del futbolista

El artículo 9.1 de la Ley del IRPF dispone en su apartado b) que también serán considerados residentes en territorio español los sujetos que tengan en España “el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”, lo que, de una manera más abreviada, se viene conociendo como centro de intereses económicos, seguramente por una cierta asimilación de la terminología del Modelo de Convenio de la OCDE cuando habla del centro de intereses vitales, asimilación que, no obstante, no debe confundir el alcance de uno y otro término.

Al igual que sucedía con el concepto de ausencia esporádica, nos encontramos ante un concepto que no se encuentra definido en nuestro ordenamiento y que, de hecho, aparece redactado de una manera ciertamente vaga e imprecisa. Es por ello por lo que han sido los órganos administrativos y judiciales los que, junto con las aportaciones doctrinales, han ido perfilando los rasgos esenciales de este concepto jurídicamente indeterminado. De esos rasgos nos interesa destacar los siguientes:

- Aunque su parecida denominación puede inducir a error¹²⁵, el concepto de centro de intereses económicos tiene un alcance más limitado que el de centro de intereses vitales empleado en los convenios para evitar la doble imposición¹²⁶

de aceptar que ello fuera así, el concepto de residencia habitual, sustentado a su vez en el de la permanencia en España, quedaría completamente privado de sentido y razón, pues no habría en ese caso permanencia alguna que completar”.

¹²⁵ Error que, a nuestro entender, comete la Audiencia Nacional en su sentencia de 16 de julio de 2014 (Rec. 331/2013) al indicar que en relación al concepto de centro de intereses económicos, “la LIRPF no da ninguna definición, pero la mejor doctrina sostiene que dicho concepto guarda una estrecha relación con el de ‘centro de intereses vitales’ recogido en los Convenios de doble imposición al regular la residencia de las personas físicas. Y en el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio del Comité de asuntos Fiscales de la OCDE, se entiende que el ‘centro de intereses vitales’ se encuentra en el Estado con que se mantienen relaciones económicas y personales más estrechas”. Dicha sentencia fue revocada en casación por el Tribunal Supremo en sentencia de 1 de marzo de 2016, (Rec. 3155/14), si bien el Alto Tribunal no tuvo ocasión de pronunciarse sobre la, a nuestro parecer, errática interpretación de la Audiencia Nacional, ya que estimo que había prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación y, por lo tanto, no pudo entrar en las cuestiones puramente materiales.

¹²⁶ A juicio de algunos autores como BAENA AGUILAR (1994), pág. 109, o RIBES RIBES (2005), pág. 13, esto provoca una indeseable discordancia entre nuestra normativa y los convenios para evitar la doble imposición; discordancia que debería ser corregida, al igual que propone CUBERO TRUYO (2016), págs.

pues, como más adelante veremos, este abarca, además de las económicas, las relaciones personales, familiares y socioculturales, mientras que el primero se ciñe en exclusiva al factor puramente económico¹²⁷.

- Dentro de las “actividades o intereses económicos” se entienden incluidos tanto el componente de renta -rentas activas, pasivas o de cualquier otra modalidad-, como el componente patrimonial, es decir, tanto la percepción de cualquier tipo de rendimiento en España, como la titularidad de cualquier tipo de bien o derecho que radique en territorio español.
- Para aquellos deportistas que actúen por cuenta propia (y para los que, aún actuando bajo una relación de dependencia laboral -como los futbolistas-, sean titulares de negocios o actividades económicas ajenas a su dedicación profesional) también habría que tener en cuenta otros factores como el lugar donde se lleve a cabo la administración y gestión de sus actividades económicas y/o deportivas o donde se encuentren las instalaciones donde se ejerza habitualmente tal actividad (en ese sentido, véase la reciente resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2018, Rec. 4574/2015).
- Para entender radicado en España ese “núcleo principal o base” de los intereses económicos es necesario hacer un juicio de comparabilidad con cada uno de los otros países en los que el sujeto obtenga rentas o disponga de patrimonio, pero no con ellos en su conjunto, de tal forma que si en España obtuviera la mayor parte de sus ingresos o titulara los elementos patrimoniales de mayor valor habría que concluir que su centro de intereses económicos estaría localizado en territorio español¹²⁸.
- En los casos de mayor complejidad, aquellos en los que la principal fuente de ingresos se sitúa en un país y el patrimonio más significativo en otro, encontramos diferentes posiciones doctrinales, aunque la mayoritaria parece inclinarse por dar preferencia al componente de renta, al ser precisamente ese y no la titularidad patrimonial, el objeto que grava el impuesto¹²⁹.

36 y 37, sustituyendo tanto este criterio como los restantes criterios empleados en la Ley del IRPF por el criterio global del centro de intereses vitales.

¹²⁷ Tal y como declaró el Tribunal Supremo (Sala Tercera) en su sentencia de 4 de julio de 2006 (Rec. 3400/2001) al indicar, en el fundamento jurídico cuarto, que el centro de intereses económicos “es un criterio que no hace alusión a vínculos personales o afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo”.

¹²⁸ En este sentido se han pronunciado autores como CARMONA FERNÁNDEZ (1995), pág. 8, ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2001), pág. 94, CHICO DE LA CÁMARA (2003), pág. 322, o GARCÍA CARRETERO (2013), pág. 55.

¹²⁹ Este es también el criterio que parece sostener la Dirección General de Tributos en la Consulta V2603-16, de 13 de junio de 2016, al hacer referencia a la “principal fuente de ingresos” (teniendo en cuenta, a su vez, que el interesado disponía de una vivienda en propiedad en España) como factor determinante para localizar en España el centro de intereses económicos, o en la Consulta V1646-14, de 27 de junio de 2014, en la que, ante un supuesto en el que el interesado disponía de inmuebles tanto en Suecia como en España, la Administración alude a la ausencia de rentas en territorio español para presumir que el centro de intereses económicos se encontraría en Suecia. Llegaríamos a una solución similar mediante una interpretación sistemática de la normativa del IRPF si aplicamos por analogía el artículo 72.1.2º de la Ley del IRPF, en

- La norma tampoco aclara el momento al que debe entenderse referida la vinculación económica con España. En lo que al componente de renta respecta parece claro que habrá que estar a los ingresos totales obtenidos a lo largo del periodo impositivo. El componente patrimonial, en cambio, es más difícil de evaluar en periodos amplios de tiempo, por lo que cabría pensar que en este caso lo determinante sería la situación patrimonial a la fecha de devengo. Sin embargo, tal solución no casaría con la noción de residencia a la que hemos venido aludiendo como vínculo estable con el territorio de un país, de ahí que la mayor parte de la doctrina también haya defendido una valoración global del patrimonio al menos en el conjunto del periodo impositivo¹³⁰.
- Por último, al indicar, con un marcado carácter antifraude, que el centro de intereses económicos puede estar situado en España “de manera directa o indirecta”, la norma quiere abarcar aquellos supuestos en los que la obtención de rentas o la propiedad de los elementos patrimoniales se materialice no en el propio contribuyente, sino a través de personas, ya sean físicas o jurídicas, por él interpuestas.

De estas notas características podemos extraer varias ideas que pueden resultar especialmente relevantes en lo que a los futbolistas se refiere. En primer lugar, por lo que respecta al componente de rentas, tendrán que prestarle especial atención aquellos futbolistas que, o bien sean traspasados a un club español desde una de las llamadas ‘ligas menores’¹³¹ (pues lo normal en esos casos es que su nuevo salario en España sea sensiblemente superior al que tuviera en su club de origen) o bien, abandonen la liga española en los años finales de su carrera deportiva en busca de sus últimas oportunidades en una ‘liga exótica’¹³² (en las que, aunque es cierto que cada vez se realizan mayores inversiones en la contratación de futbolistas europeos, por lo general existen aún importantes diferencias retributivas respecto a España). En estos supuestos, aunque el futbolista estuviera en territorio español menos de 183 días a lo largo del año, podría ser considerado residente habitual en España si las retribuciones percibidas en España fueran superiores a las obtenidas en el extranjero.

Lo anterior sería aplicable en aquellos casos en los que la principal fuente de renta del futbolista sea su retribución salarial. Sin embargo, sabemos que en ocasiones los futbolistas llegan a obtener ingresos muy elevados de fuentes extradeportivas, como por ejemplo, de la explotación comercial de su propia imagen, ingresos que pueden incluso ser superiores a las rentas provenientes de su actividad profesional. En estos supuestos, siendo el derecho a explotar económicamente la propia imagen un derecho intangible, susceptible de cesión a terceros y, por tanto, fácilmente deslocalizable, habría que prestar

virtud del cual el principal centro de intereses del contribuyente se sitúa en aquella Comunidad Autónoma donde obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF.

¹³⁰ Entro otros, BAENA AGUILAR (1993), pág. 121, o GARCÍA CARRETERO (2013), pág. 58.

¹³¹ Algo, por otro lado, muy habitual pues, como ya hemos tenido ocasión de comentar, la gran reputación de la liga española la convierte en un campeonato importador de talento extranjero, entre los que destacan jugadores jóvenes que provienen de ligas, como las de los países sudamericanos, donde los sueldos son muy inferiores a los que se suelen estipular en España.

¹³² Así se conocen popularmente los campeonatos ligeros de ciertos países, por lo general asiáticos, con una corta tradición futbolística donde cada vez más jugadores de primer nivel europeo van a competir los últimos años de su carrera.

especial atención a las reglas que sirven para localizar las rentas derivadas de dicha explotación (reglas que analizaremos en el Capítulo IV cuando estudiemos los ingresos provenientes de este tipo de fuentes) en aras de determinar en qué territorio obtiene el futbolista la mayor parte de sus ingresos.

En cuanto al elemento patrimonial, por lo general serán los futbolistas que, tras pasar la mayor parte de su carrera deportiva en España, decidan probar suerte en el extranjero los que tendrán que prestarle una mayor atención a este criterio, pues podría entenderse que sus intereses económicos radican en España y, por tanto, que el futbolista mantiene su residencia fiscal en nuestro país, si la mayor parte de sus ahorros o inversiones permanece en territorio español.

Así pues, vemos que pueden ser considerados residentes en España, además de aquellos que estén presentes en territorio español durante más de 183 días en el año natural, los futbolistas que tengan en España el centro de sus intereses económicos. Pero la Ley del IRPF aún contempla un criterio más, si bien en este caso configurado como una presunción *iuris tantum*, relativo a los vínculos familiares.

2.2.3. Presunción de residencia en España en función del lugar de residencia de los familiares del futbolista

La tercera circunstancia que puede determinar que el futbolista sea considerado residente fiscal en España es que residan habitualmente en territorio español su cónyuge, siempre que no se encuentren separados legalmente, y sus hijos menores de edad, siempre que estos dependan de aquel.

Nos limitamos a decir que *puede* determinar la residencia porque, en este caso, el criterio aparece configurado como una presunción que admite prueba en contrario, de modo que, si se dieran las circunstancias referidas, el futbolistas siempre podría destruir la presunción acreditando que su residencia habitual no se encuentra en España sino en otro territorio.

Dado que la acreditación de la residencia, o en este caso, de la no residencia, es analizada en un apartado posterior, ahora nos limitaremos a comentar otras cuestiones que resultan de interés en relación a este criterio de carácter familiar.

En primer lugar, debemos comenzar señalando que la presunción de residencia tiene un doble objetivo. Por un lado, es cierto que con ella la norma trata de dispensar a la Administración tributaria de la prueba de la residencia en aquellos supuestos en los que, a pesar de cumplirse alguno de los otros dos criterios, esta no haya podido acreditar que el sujeto permanece en España más de 183 días al año o que tiene en territorio español su centro de intereses económicos. Sin embargo, tal y como están configurados en la norma los tres criterios, que pueden ser aplicados de manera alternativa o autosuficiente, podemos intuir un segundo objetivo, que es el de ‘anclar’ en España la residencia fiscal de aquellos sujetos que, a pesar de estar fuera de territorio español durante más de 183 días al año y de tener el centro de sus intereses económicos en el extranjero, no sean capaces de acreditar tales circunstancias, pues en tal caso, siempre y cuando, eso sí, se

mantengan en España estos lazos familiares directos, la Administración podría considerarlos indefinidamente como residentes fiscales en nuestro país.

La norma establece como presupuesto de hecho para la aplicación de la presunción que el cónyuge no separado y los hijos menores residan habitualmente en España “de acuerdo con los criterios anteriores”, es decir, siendo suficiente que se cumpla en los familiares cualquiera de los otros dos criterios: bien porque cónyuge e hijos permanezcan más de 183 días al año en territorio español, bien porque radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

Sin embargo, la redacción dada a tal previsión solo tiene sentido para el primero de los criterios, el de la permanencia, ya que siendo los hijos menores de edad y dependientes de sus padres, no resultaría lógico exigir que, además del cónyuge, también ellos deban tener el centro de intereses económicos en España, pues esos intereses serían por lo general inexistentes. Entendemos, por tanto, que no cabe tal interpretación¹³³ y que, en relación con el segundo de los criterios, bastaría con que el cónyuge no separado legalmente tuviera su centro de intereses económicos en España para que se pudiera aplicar la presunción de residencia.

Así pues, la norma permite a la Administración tributaria presumir que los futbolistas que, aun no cumpliendo con los criterios de presencia ni de intereses económicos, mantengan en España a su cónyuge e hijos menores dependientes, también han de ser considerados residentes fiscales en territorio español. Del mismo modo, aunque sus familiares se trasladaran con el jugador a su nuevo destino, si el cónyuge mantuviera en España el centro de sus intereses económicos y, por tanto, conservara la condición de residente, igualmente la Administración podría presumir la residencia del futbolista en territorio español.

En tales casos, si el futbolista desea dejar de ser considerado residente fiscal en España, tendrá que ser especialmente escrupuloso a la hora de recabar las pruebas que le permitan destruir la presunción de su residencia en nuestro país. No obstante, también pueden darse situaciones en las que, comparando sus obligaciones tributarias como residente en España con las que tendría en el país de destino si fuera considerado residente fiscal, al futbolista le pueda convenir mantener la residencia en España y, por tanto, decida optar por no destruir la presunción, con lo que, de nuevo vemos, que se trata de un ámbito propicio para la planificación fiscal.

2.2.4. Reglas especiales para los traslados de residencia a territorios calificados como paraíso fiscal

El legislador, consciente del potencial ánimo defraudatorio de ciertos desplazamientos a países que tienen una baja o nula tributación, ha contemplado dos reglas especiales con

¹³³ De hecho, puede deberse a un error del legislador en la redacción de la propia norma, pues el artículo señala que “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”; es decir, la norma emplea una conjugación verbal en tercera persona del singular (“resida”) cuando el sujeto de la oración es una pluralidad de personas (cónyuge e hijos).

claro ánimo antifraude que resultan aplicables cuando el contribuyente traslada su residencia a un país que tiene la consideración de paraíso fiscal¹³⁴.

La primera de ellas tiene que ver con la acreditación de la residencia y consiste en habilitar a la Administración tributaria para que, de manera discrecional, pueda exigir al contribuyente que pruebe su permanencia en el territorio calificado como paraíso fiscal durante 183 días en el año natural, a riesgo de que, si no la acredita, su ausencia de territorio español sea calificada como esporádica y, en consecuencia, siga computando a efectos del periodo de permanencia en España.

Así pues, en tales casos al contribuyente podría no serle suficiente con acreditar su condición de residente fiscal en el paraíso fiscal (a través de un certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de dicho país, por ejemplo), pues si la Administración tributaria así se lo exigiese, tendría que probar su presencia física, día a día, en el territorio calificado como paraíso fiscal durante un periodo superior a los 183 días a lo largo del año en cuestión.

La segunda de estas normas especiales, denominada comúnmente ‘cuarentena fiscal’, consiste en mantener durante cinco años la condición de contribuyentes por el IRPF de aquellos sujetos de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un paraíso fiscal. De esta forma, estos sujetos continuarían siendo contribuyentes en el período impositivo durante el cual se efectúe el cambio de residencia así como en los cuatro períodos impositivos siguientes.

Aunque son muy aislados los casos de futbolistas que abandonan la liga española para continuar su carrera profesional en un paraíso fiscal (más habituales pueden resultar los traslados que tienen lugar al término de su carrera deportiva, pues en ese momento sí tienen un mayor margen para decidir el lugar donde fijar su residencia)¹³⁵, merece la pena realizar unas breves consideraciones en relación a estas reglas especiales¹³⁶.

¹³⁴ Aunque está prevista a corto plazo una actualización por parte del Gobierno de la lista de países y territorios que tienen la calificación de paraíso fiscal en nuestro ordenamiento, a la fecha de publicación de nuestro trabajo sigue estando vigente la enumeración del Real Decreto 1080/1991, pero no de forma íntegra, puesto que hay que aplicar a esa lista la regla de actualización automática que estaba prevista en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, antes de la reforma de dicha disposición por la Ley 26/2014 y que mantiene su validez; una regla de actualización en virtud de la cual han abandonado la lista inicial de paraísos fiscales, integrada por 48 jurisdicciones, aquellos países o territorios que han firmado con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información (que han sido un total de 11) o bien un acuerdo específico de intercambio de información (que han sido 5). Por tanto, los países que a día de hoy siguen integrando la lista son: Liechtenstein, Mónaco, Gibraltar, Isla de Man, Islas de Guernesey y de Jersey (en Europa); Anguila, Antigua y Barbuda, Bermudas, Dominica, Granada, Islas Caimán, Islas Malvinas, Islas Turks y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Monserrat (en América); Liberia, Mauricio, Seychelles (en África); Bahrein, Brunéi, Jordania, Líbano y Macao (en Asia); Fiji, Islas Cook, Islas Marianas, Islas Salomón, Nauru, Vanuatu (en Oceanía).

¹³⁵ De las 28 jurisdicciones que aún tienen la consideración de paraíso fiscal en nuestro ordenamiento, solo Mónaco cuenta con un equipo, el AS Mónaco, en la élite del fútbol internacional. Precisamente en el caso concreto del club monegasco, han sido cuatro los jugadores de nacionalidad española que han llegado procedentes de equipos españoles en los últimos años: Jordi Mboula (en el año 2017), Borja López (2013), Anderson Luiz de Carvalho (2007) o Gerard López (2005).

¹³⁶ Para un análisis más completo de estas cuestiones véase nuestro anterior trabajo en TORIBIO BERNÁRDEZ (2018 b).

En primer lugar, en cuanto a la acreditación de la presencia física diaria en el paraíso fiscal, entendemos que se trata de una medida realmente desproporcionada, pues puede llegar a implicar una verdadera *probatio diabólica* para el contribuyente. En el caso de los futbolistas, y en el de otros sujetos que se ven obligados a desplazarse por motivos puramente laborales, debería servir como prueba suficiente de la residencia la acreditación del desempeño de un trabajo de manera continuada a lo largo del año en dicho territorio, especialmente si tenemos en cuenta que ya la mayoría de los paraísos fiscales que mantienen esta calificación en nuestro ordenamiento no se encuentran en territorios fronterizos con España y, por tanto, no resulta fácil simular la permanencia en aquellos a efectos de trasladar la residencia fiscal¹³⁷.

En segundo lugar, por lo que se refiere a la cuarentena fiscal, consideramos que se trata de una regla discriminatoria e injusta porque, al no admitir prueba en contrario, trata por igual aquellos supuestos en los que sí existe ánimo elusivo (por ejemplo, los traslados ficticios de residencia) de aquellos otros en los que el desplazamiento responde a motivos puramente laborales (como sería el caso de los futbolistas que son contratados por un club que compite en un territorio calificado como paraíso fiscal)¹³⁸, lo que a nuestro parecer demuestra que más que una norma anti-elusiva, la cuarentena fiscal es una regla que trata de evitar que el contribuyente que se desplaza a un paraíso fiscal, aunque acredite que tal desplazamiento responde a motivos económicos válidos, deje de estar sujeto a un sistema tributario no pernicioso, como es el español, y pase a no tributar por sus rentas en ninguna jurisdicción¹³⁹. La norma presupone, por tanto, que el cambio de residencia al territorio

¹³⁷ Distinto sería el caso de Andorra (que, en buena medida, fue detonante de la implantación de esta norma), donde sí puede darse con una mayor facilidad, por la proximidad geográfica, el caso de permanencia frecuente en nuestro país con dificultades probatorias para la Administración y podría entenderse justificada el reforzamiento de la carga de la prueba que recae sobre el contribuyente. Sin embargo, dado que Andorra ya no tiene la condición de paraíso fiscal en nuestro ordenamiento, a los contribuyentes del IRPF que declaran el traslado de su residencia a Andorra, no se les puede exigir la acreditación de su presencia física en el territorio de dicho país durante 183 días a lo largo del año.

¹³⁸ Para FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013), pág. 51, esta circunstancia plantea ciertas dudas de constitucionalidad “en la medida en que no se admite la prueba de una vinculación efectiva con el territorio de que se trate, ni de que se han roto los vínculos con España, ni de que se pagan efectivamente impuestos en el nuevo país de residencia”. Es cierto que, como señalan estos autores, podemos encontrar medidas similares en los ordenamientos de un buen número de países, pero en la mayoría de casos se trata de presunciones de residencia que admiten prueba en contrario. Así sucede, entre otros, en países como Alemania, Austria o Venezuela, donde existe una presunción *iruis tantum* de residencia respecto de los nacionales; en Suecia, donde se presume que sus nacionales y aquellos sujetos que han sido residentes en dicho país durante 10 años continúan siendo residentes durante otros 5 años, salvo que se acredite que ya no mantienen vínculos con el país; en Hungría, que sigue gravando a sus nacionales aunque dejen de ser residentes, salvo que adquieran la nacionalidad o residencia de un Estado con el que exista convenio de doble imposición; o en Italia o Portugal donde, como en España, la residencia solo se aplica a quienes se trasladan a territorios considerados paraísos fiscales, pero en estos casos sí se admite prueba en contrario.

¹³⁹ En este punto compartimos las reflexiones de CARMONA FERNÁNDEZ (2010), pág. 129, que resultan igualmente predicables para los supuestos de futbolistas profesionales desplazados. El autor considera que “la norma puede incidir sobre trabajadores de multinacionales desplazados a dichos territorios sin el menor ánimo elusivo -que incluso en ocasiones soporten una apreciable imposición en sede de residencia- en tanto que los contribuyentes ‘notables’, cuyo objetivo final sea huir de su fiscalidad ‘natural’ y localizarse tributariamente bajo un determinado estatuto fiscal ventajoso, puedan encontrar éste también en ciertos países, extraños a la relación de paraísos reglamentariamente calificados por la Administración española, o bien servirse de un Estado de residencia de paso, en tránsito hacia su definitivo destino fiscal, con el objetivo de eludir la aplicación de la cuarentena quinquenal descrita”.

calificado como paraíso fiscal va a provocar que el individuo goce de un estatus fiscal privilegiado que el legislador considera indeseable y de ahí que la consecuencia jurídica sea la de extender la potestad de gravamen del Estado español sobre su renta mundial durante un periodo de cinco años. Es por ello por lo que, para resultar de aplicación, la norma requiere que el sujeto sea de nacionalidad española, pues de no ser así lo cierto es que sería difícil defender la existencia de un vínculo mínimamente significativo entre el sujeto que va a seguir siendo considerado contribuyente por el IRPF y el Estado español que justificara la legitimación de este para continuar gravando sus ingresos mundiales durante cinco años. A raíz de lo anterior entendemos que en este punto la norma se estaría alejando del criterio de la territorialidad en la sujeción al tributo (pues para resultar de aplicación el sujeto ha tenido que probar su nueva residencia en otro país, lo que implica que ha debido acreditar que ya no existe un vínculo físico con el territorio español), para acercarse más a un criterio puramente personal como es el de la nacionalidad¹⁴⁰.

2.3. Cuestiones problemáticas en torno a la acreditación de la residencia fiscal

A efectos prácticos, tan importante o más que las reglas que acabamos de analizar son las cuestiones relativas a la prueba de la residencia fiscal. Así, siendo la residencia una cuestión de hecho que, como hemos ido analizando en los epígrafes anteriores, va a depender de diferentes factores y circunstancias, la prueba de estos resultará fundamental para que el futbolista sea considerado por las autoridades tributarias como sujeto residente o no residente en España.

A pesar de que en sus artículos 8 y 9 la Ley del IRPF hace alusión hasta en cuatro ocasiones a la acreditación de la residencia¹⁴¹, lo que no contienen, ni la Ley ni el Reglamento del IRPF, son normas que regulen expresamente cómo se ha de llevar a cabo, ni a través de qué medios, esa acreditación, por lo que, para analizar estos extremos, tendremos que acudir a las normas generales que regulan esta cuestión en nuestro ordenamiento tributario, así como a otras normas especiales que sí hacen mención a los medios de prueba exigidos en supuestos concretos y, en última instancia, a la práctica administrativa y contenciosa.

¹⁴⁰ A diferencia de lo que sucede en Estados Unidos, donde la sujeción al impuesto sobre la renta se basa tanto en la residencia como en la nacionalidad (de tal forma que todos los nacionales estadounidenses han de tributar por su renta mundial en su país aunque no residan en el mismo), en la mayoría de Estados el criterio de la nacionalidad juega un papel absolutamente residual en la sujeción al impuesto. Así ocurre en España donde, además de en los casos de cambios de residencia a un paraíso fiscal, la nacionalidad tan solo aparece contemplada como criterio de sujeción para el personal diplomático o consular (véase el artículo 10 de la Ley del IRPF. Este carácter residual de la nacionalidad también se puede observar en las *'tie-break rules'* del Modelo de Convenio de la OCDE, esto es, en los criterios convencionales de desempate que se aplican para resolver los supuestos de doble residencia y en los que, como veremos en un epígrafe posterior, la nacionalidad aparece relegada al último escalón.

¹⁴¹ El artículo 8 hace referencia a la acreditación de la nueva residencia fiscal en un paraíso fiscal como detonante de la aplicación de la llamada 'cuarentena fiscal', mientras que al artículo 9 contiene tres menciones: la primera, para señalar que las ausencias esporádicas computan como permanencia en España salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, la segunda para añadir que en el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria puede exigir una prueba reforzada consistente en el que el sujeto acredite su permanencia en aquel durante 183 días en el año natural, y la tercera y última al establecer la presunción, salvo prueba en contrario, de la residencia por el vínculo familiar.

Siguiendo el mismo orden en el que aparecen reguladas estas cuestiones en la Ley General Tributaria, veremos en primer lugar las normas que determinan sobre qué parte recae la carga de probar la residencia dentro o fuera de territorio español y, a continuación, analizaremos cuáles son los medios de prueba que resultan válidamente admitidos en este ámbito concreto.

2.3.1. ¿Sobre quién recae la carga de probar la residencia fiscal? Un partido de 'ida y vuelta' entre Administración y futbolistas

Según el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. Por su parte, el artículo 108.4 establece que “los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario”.

Estas reglas generales, llevadas al terreno práctico de la residencia, suponen que la carga de la prueba puede recaer, según el caso, tanto sobre la Administración tributaria como sobre los propios contribuyentes, lo que dependerá en última instancia de los hechos o circunstancias que cada uno de ellos pretenda hacer valer, así como de la disponibilidad y facilidad probatoria que cada parte tenga, conforme al principio establecido en el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil¹⁴².

Así, cuando la Administración tributaria sostenga que un futbolista que no tributa como contribuyente del IRPF sino como sujeto no residente en realidad sí tiene su residencia habitual en España, en el sentido legal del término, tendrá que aportar los medios de prueba de los que disponga para acreditar que el sujeto cumple alguno de los criterios que establece el artículo 9 de la Ley del IRPF. Frente a los elementos de prueba aportados por las autoridades tributarias (que devuelven la carga probatoria hacia la otra parte), el futbolista deberá, a su vez, aportar pruebas que desvirtúen o contradigan a aquellos o, en definitiva, justificar que no se dan los requisitos para considerarse que tiene su residencia habitual en España

Por el contrario, cuando sea el sujeto el que pretenda alegar su condición de no residente, por ejemplo, solicitando la rectificación de una autoliquidación del IRPF ya presentada, tendrá que justificar dicho extremo mediante las pruebas oportunas, pues tal y como dispone el citado artículo 108.4 de la Ley General Tributaria los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones se presumen ciertos (aquí sería la propia

¹⁴² En efecto, también en el ámbito tributario será de aplicación el principio de facilidad y disponibilidad probatoria que regula la Ley de Enjuiciamiento Civil en su artículo 217.7 en los siguientes términos: “Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”. En este sentido, tal y como afirma VELÁZQUEZ CUETO (2012), pág.199, “en cuanto a la carga de la prueba, deberá tenerse en cuenta que las reglas generales, que distinguen entre los hechos que fundamentan la pretensión o hechos constitutivos y los impeditivos o extintivos, deben modularse teniendo en cuenta la disponibilidad y facilidad probatoria que cada parte tenga (art. 217 LEC), lo que viene muy a cuento, especialmente, en el caso de que se trate de averiguar el centro de intereses vitales (CDI) o núcleo o base principal de actividades o intereses económicos (Ley del IRPF)”.

presentación de la autoliquidación la que nos está indicando que el sujeto se declara residente en España) para el contribuyente y sólo pueden ser rectificadas mediante prueba en contrario¹⁴³.

En cambio, cuando un futbolista que viene siendo considerado residente fiscal en España entienda que ha dejado de cumplir la circunstancia o circunstancias por las que hasta ese momento recibía tal calificación (porque se traslade a otro país, porque deje de tener intereses económicos en España y/o porque destruya la presunción familiar) y, en consecuencia, pretenda dejar de tributar como contribuyente del IRPF, no está tan claro sobre quién debe recaer la carga de probar ese traslado, o no traslado, de la residencia. En este sentido, se podría debatir si existe una suerte de presunción de continuidad natural indefinida en la condición de residente, que conllevaría que la carga de la prueba de la no residencia recayera en el futbolista, o si por el contrario no cabe hablar de esa presunción sino de la absoluta independencia de los periodos impositivos, lo que supondría que si el sujeto deja de presentar un año la declaración del IRPF, tendría que ser la Administración, si está interesada en ello (en hacer valer su derecho para someter a gravamen al sujeto por el IRPF) la obligada a probar la residencia¹⁴⁴. Si aplicamos una interpretación literal de las reglas generales que hemos citado, lo cierto es que el sujeto no tendría nada que probar, pues no es él quien pretende hacer valer un derecho (salvo que pueda entenderse como un derecho que necesita hacerse valer el derecho a dejar de ser residente, lo que nos parece un poco forzado), sino la Administración, que es la que pretende que el individuo continúe tributando como residente este nuevo año y, por tanto, la que tendría que acreditar que el sujeto cumple alguna de las circunstancias para que pueda seguir siendo considerado residente. En este punto, quizás también tendrían que ser tenidas en cuenta las obligaciones de comunicar el cambio de domicilio fiscal¹⁴⁵ o el traslado al extranjero (que

¹⁴³ En la jurisprudencia encontramos algunos ejemplos que confirman que la presentación de la declaración del IRPF ha de interpretarse como un indicio de la residencia habitual en España. En este sentido, podemos citar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de julio 2014 (rec. 331/2013) en la que, precisamente valorando la residencia fiscal de un futbolista que había vivido en España, Francia e Italia durante los años 2000 y 2001, el Tribunal concluía afirmando lo siguiente: “En efecto, partiendo del hecho de que según consta en diligencia y manifestó el propio representante del sujeto pasivo durante la inspección no ha realizado declaración de IRPF o impuesto similar en Francia o Italia, durante los ejercicios controvertidos, la Administración, que no considera que la declaración presentada por el demandante sea una prueba definitiva, sostiene y resulta razonable que el recurrente residió en España pues la presentación de la correspondiente autoliquidación en España, dentro del periodo controvertido es un indicio de que residía en este país - STS de 23 de mayo de 2013 (Rec. 1940/2010)-” (esta Sentencia fue parcialmente revocada por el Tribunal Supremo, mediante Sentencia núm. 470/2016, de 1 de marzo, si bien la revocación obedeció a la prescripción de uno de los ejercicios que había sido objeto de comprobación).

¹⁴⁴ Esta es la postura que parece sostener CARMONA FERNÁNDEZ (2015), pág. 94, para quien “la calificación como contribuyente por el IRPF o por IRNR en modo alguno debe tener carácter presuntivo salvo prueba en contrario – la Ley jamás ha afirmado nada semejante-, sino que obedecerá a las circunstancias singulares, fácticas y probatorias de cada año natural”.

¹⁴⁵ El artículo 48.3 de la Ley General Tributaria es el que regula esta obligación al señalar que “los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente”. En la actualidad, tal comunicación ha de efectuarse mediante la presentación del Modelo 030. El Ministerio de Hacienda y Función Pública, no obstante, parece equiparar el cambio de domicilio fiscal al cambio de residencia, pues en una nota informativa publicada el 16 de noviembre de 2017 indica que “para la comunicación del cambio de residencia fiscal, el ciudadano tendrá que presentar el modelo declaración 030 de la Agencia Tributaria”. Asimismo, al término de dicha nota, la Administración señala que “una vez presentado el modelo 030 la Agencia Tributaria podrá requerir que se aporte la prueba de la residencia en el extranjero”, lo que,

actualmente solo afecta a los trabajadores por cuenta ajena)¹⁴⁶, porque su cumplimiento o no podría ser considerado como un indicio o incluso como una presunción de la nueva residencia fiscal.

En cualquier caso, tal y como sostiene nuestra jurisprudencia, la regla de la carga de la prueba “tiene su papel en los casos en los que los hechos no hayan quedado acreditados, no se hayan despejado las posibles dudas existentes, en cuyo caso ante dichas dudas y la falta de certeza, los efectos negativos de la falta de prueba debe asumírselos el que obligado a soportar la carga de la prueba no logra despejar las dudas existentes”¹⁴⁷.

Así pues, si la Administración tributaria y el futbolista mantuvieran posturas dispares en cuanto a su condición de residente y las pruebas aportadas por una y otra parte no fueran concluyentes, los órganos de revisión, tanto en la vía administrativa como en la contenciosa, tendrían que dilucidar la controversia en virtud de las reglas señaladas. Así, si la Administración no hubiera sido capaz de aportar pruebas suficientes que acreditaran el cumplimiento de alguno de los requisitos o circunstancias del artículo 9 de la Ley del IRPF por parte del futbolista cuando la carga de la prueba recaía sobre aquella, prevalecerá la condición de no residente sostenida por este al no presentar declaración del IRPF y, se supone, soportar las retenciones correspondientes del IRNR¹⁴⁸. En cambio, si

siguiendo nuestra argumentación, iría en contra de la interpretación literal del artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, toda vez que el sujeto no está haciendo valer un derecho, sino que es la Administración tributaria la que quiere hacer valer su derecho a seguir gravándolo como si fuera residente fiscal en España. La referida nota puede consultarse en el siguiente enlace (último acceso en septiembre de 2019): <http://www.exteriores.gob.es/Consulados/GINEBRA/es/Consulado/Documents/Comunicación%20cambio%20de%20domicilio%20fiscal%20Agencia%20Tributaria.pdf>

¹⁴⁶ En este caso es el artículo 32 del texto refundido de la Ley del IRNR el que contempla, si bien como una potestad, y no como una obligación del sujeto, la comunicación del desplazamiento al extranjero: “Los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes de este impuesto, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero podrán comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de este impuesto”. En la misma línea que la nota informativa ministerial, el mencionado precepto concluye advirtiendo que “lo anterior no exonerará al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria”, por lo que parece que en este punto el legislador si podría estar pensando en una especie de principio de conservación de la residencia asentado en el hecho de que mientras el sujeto no acredite su residencia fiscal en otro país, su ausencia de territorio español debería ser considerada como esporádica y, por tanto, computable a efectos de su presencia física en España. Sin embargo, como ya vimos, el Tribunal Supremo ha desvirtuado tal interpretación al establecer que aquel traslado al extranjero que se prolongue durante más de seis meses en el año natural no puede ser considerado como una ausencia esporádica a estos efectos.

¹⁴⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2017 (Rec. 3247/2016), en la cual se enjuicio un supuesto en el que la Administración tributaria había defendido que la interesada había cambiado su domicilio fiscal de Pamplona a Madrid, mientras que aquella, amparándose en la presunción de veracidad de sus declaraciones tributarias, había sostenido que tal cambio nunca se había producido.

¹⁴⁸ En este sentido, resulta muy ilustrativa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 16 septiembre 2014 (Rec. 1740/2011) que, tras hacer alusión a la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia (citando sus sentencias de 18 de junio de 2019 o 7 de octubre de 2010) dispone lo siguiente: “Llegado el momento de la comprobación o investigación de la realidad de los datos consignados en las autoliquidaciones, éstos no se pueden rechazar sin más oponiendo la Administración una simple negación o meras conjeturas. Antes bien, a ella incumbe aportar indicios suficientes y serios que expliquen razonablemente su duda o su negación; solo entonces cabrá esperar del sujeto pasivo justificaciones adicionales, en especial si se encuentra en disponibilidad y facilidad para aportar nuevos datos sobre la controversia (...) En el caso enjuiciado, la Administración ha presumido la residencia en España del recurrente por más de 183 días durante el ejercicio de 2005. Sin embargo, no concurre en los autos dato alguno indicativo de aquella residencia en territorio español, determinante de la sujeción al IRPF. La

la Administración hubiera aportado pruebas o indicios suficientes para sostener la residencia habitual en territorio español del futbolista y este no fuera capaz de acreditar su ‘no residencia’, pasarían por este los efectos negativos de la falta de prueba y tendría que asumir su condición de residente fiscal en España.

Como corolario a estos razonamientos, conviene subrayar que la cuestión de la carga de la prueba no es una cuestión que se dirima solo en origen (en función de cuál sea la parte que inicialmente pretende hacer valer su derecho) y persista inalterable, sino que oscilará a medida que un mismo supuesto de hecho evolucione en función de las pruebas que puedan irse aportando. Así, las pruebas presentadas en un primer momento por la parte a quien corresponda pueden no ser tan concluyentes como para zanjar la cuestión pero sí podrían tener virtualidad para endosar entonces la carga probatoria hacia la parte contraria, a quien en principio no correspondía. Es decir, que la decantación de la carga de la prueba representa un proceso vivo y eventualmente cambiante.

Por último, una cuestión diferente a la que venimos analizando surgiría en aquellos supuestos en los que la Administración tributaria haya acreditado suficientemente el cumplimiento de una o varias de las circunstancias para que el futbolista sea calificado como residente en España y el futbolista no desvirtúe tales pruebas sino que se limite a acreditar su condición de residente fiscal en un tercer país (por lo general, aportando un certificado de las autoridades tributarias de dicho país), pues ese elemento probatorio, por sí solo, no serviría para enervar la residencia en España previamente acreditada por la Administración y, en ese caso, nos encontraríamos ante un supuesto de doble residencia que, como veremos en un apartado posterior, habría de resolverse acudiendo, en el caso de existir, a las reglas fijadas al efecto en el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el país en cuestión.

2.3.2. El objeto de la prueba de la residencia fiscal: ¿qué hechos o circunstancias debe acreditar cada parte?

El objeto de la prueba dependerá, por un lado, de quién sea la parte sobre la que recaiga la carga de probar la condición de residente o no residente del interesado y, por otro lado, de cuál sea la circunstancia o criterio concreto que determine, en ese caso, la residencia.

Así, si a partir de las reglas que acabamos de examinar, la carga de la prueba recayese sobre la Administración tributaria, podríamos encontrarnos con las siguientes situaciones:

- En el caso de considerar que es el criterio de la permanencia el que convierte al futbolista en residente fiscal en España, la Administración tributaria debería acreditar que aquel ha estado presente en territorio español durante más de 183 días a lo largo del año en cuestión. A estos efectos, tal y como ha reconocido el Tribunal Económico-Administrativo Central, no sería necesario una acreditación indubitada de día a día de la residencia, sino que la misma se puede acreditar a través de un conjunto de pruebas o indicios que permitan concluir que el obligado tributario ha

Administración tributaria no ha concretado indicio alguno en tal sentido por lo que, en tales circunstancias, ha de prevalecer lo que declaró la parte recurrente que, no se olvide, es extranjero”.

permanecido más de 183 días en el país¹⁴⁹. En nuestra opinión, se trata de una tesis acertada, pues exigir la prueba indubitada de cada uno de los 183 días de presencia física resultaría una medida totalmente desproporcionada y extremadamente difícil de obtener en la práctica. No obstante, entendemos que esa regla debería resultar igualmente aplicable en la otra dirección, esto es, a favor del contribuyente, cuando sea este el que sostenga su presencia física en el territorio de otro país por más de 183 días en un determinado año.

- Si se entendiese que es el centro de intereses económicos el que convierte al futbolista en residente en España, la Administración tributaria tendría que justificar al menos que aquel percibe ingresos de cierta entidad en España o que cuenta con un patrimonio significativo en territorio español, pues lo cierto es que las rentas o el patrimonio de fuente extranjera serían más difícil de controlar para la Administración (aunque también lo es que los avances en materia de control y cooperación internacional entre autoridades fiscales van eliminando esas trabas o dificultades) y, por tanto, sería el individuo el que tendría mayor facilidad para comunicar tales datos en el caso de que considere que aquellas rentas o aquel patrimonio son superiores a las que percibe o tiene en España¹⁵⁰.
- Por último, si acudiese a la situación familiar para presumir la residencia del futbolista en nuestro país, la Administración tributaria tendría que probar la residencia en España del cónyuge no separado legalmente (siendo suficiente, por ejemplo, con su declaración del IRPF en caso de que hubiera sido presentada) y de los hijos menores de edad dependientes, si los hubiera, que en buena lógica aparecerían en la declaración del IRPF del cónyuge residente (a efectos del mínimo familiar, pero sin que fuera posible en tal declaración ejercer la opción de tributación conjunta -que necesariamente tiene que abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar-, mientras el otro cónyuge haya estado sosteniendo su no residencia).

Por su parte, cuando sea -o pase a ser- el futbolista el que deba acreditar que su residencia fiscal no se puede situar en territorio español, por entender que no se dan ninguna de las circunstancias legales para ello, también podrían darse diferentes situaciones en función del criterio que resulte de aplicación:

¹⁴⁹ En este sentido, véase la reciente resolución de 18 de septiembre de 2018 (Rec. 4574/2015), en la cual el Tribunal Económico-Administrativo señala lo siguiente: “Este Tribunal, consciente de la dificultad de acreditar dicha permanencia, considera que no es necesario, como defiende el interesado, una acreditación indubitada de día a día de la residencia, sino que la misma se puede acreditar a través de un conjunto de pruebas o indicios, que permitan concluir que el obligado tributario ha permanecido más de 183 días en el país. Por tanto, para poder determinar la aplicación o no del criterio de permanencia, debe tenerse en cuenta tanto la documentación aportada como la no aportada, ya que no solo es relevante lo que se dice sino también lo que no se dice”.

¹⁵⁰ Según razona VELÁZQUEZ CUETO (2012), pág. 199, “en estos casos, la Administración tributaria española tendrá datos de la renta y patrimonio situados en España, mientras que de las actividades o intereses con otros países, será normalmente el propio contribuyente el que con gran facilidad pueda aportarlos. Por eso, la postura de la Administración suele ser la de considerar que ese núcleo o centro de intereses radica en España cuando en nuestro país hay unas rentas o patrimonio de cierta importancia, trasladando la carga de la prueba al contribuyente respecto a los elementos económicos existentes en el otro país en cuestión”.

- Si fuera el de la permanencia el criterio que ha propiciado que el futbolista sea calificado como residente en España, este tendría que probar su presencia fuera de territorio español durante un periodo superior a la mitad del año. La prueba por parte del futbolista podría encontrarse con la dificultad añadida de la eventual aplicación de la regla del cómputo de las ausencias establecida en el párrafo segundo del artículo 9.1.a) de la ley del IRPF. En este sentido, si acreditase una estancia ininterrumpida en el territorio de otro país durante más de 183 días al año, siguiendo los criterios jurisprudenciales sentados por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 28 de noviembre de 2017, tal ausencia no podría ser considerada esporádica y, por tanto, el futbolista no podría ser calificado como residente en España. Si sus ausencias, en cambio, sí pudieran ser consideradas esporádicas, lo que tendría que acreditar el futbolista es su residencia fiscal y no su mera presencia en un tercer país a efectos de que tales ausencias no computasen como plazo de permanencia en territorio español.
- Si el objeto de la controversia fuese el criterio de los intereses económicos, el futbolista tendrá que probar que la mayor parte de sus ingresos y/o el patrimonio de más valor se localiza en otro país. En este sentido, como ya vimos, no bastaría con acreditar que fuera de territorio español percibe más rentas o posee un mayor patrimonio, sino que tendría que probar que hay un país en concreto donde sus intereses económicos (rentas, patrimonio u otros intereses) son superiores a los que radican en territorio español. Y ello porque aunque en España ni siquiera se alcanzara la localización de la mitad de sus rentas y/o patrimonio (es decir, que el sujeto no tuviera en nuestro país la mayor parte de sus rentas/patrimonio sino en países extranjeros), el Estado español podría mantener su reivindicación como núcleo principal de los intereses económicos si por una cierta fragmentación de las fuentes de renta o esparcimiento de su patrimonio, España fuera comparativamente el país, entre todos los afectados, donde más rentas y/o patrimonio se situaran.
- Si la Administración tributaria hubiera acudido a los vínculos familiares para presumir la residencia del futbolista, este podría destruir tal presunción acreditando su residencia fiscal en otro país, para lo cual será fundamental, como veremos en el epígrafe siguiente, determinar qué medio de prueba es el que permite acreditar dicha residencia fiscal en el extranjero¹⁵¹.
- Por último, cuando el futbolista trate de acreditar su residencia en un territorio calificado como paraíso fiscal, tendría que probar, en caso de ser requerido para ello por las autoridades tributarias, su presencia física en dicho territorio durante más de 183 días en el año (en este caso, a tenor del texto de la norma, sí que tendría que

¹⁵¹ Así se desprende de la doctrina de la Dirección General de Tributos que, entre otras, en la Consulta V1034-15, de 31 de marzo de 2015, afirma que “puesto que dicha presunción admite prueba en contrario, el consultante podrá, en su caso, aportar prueba de que no reside habitualmente en territorio español, normalmente mediante un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales competentes, que acredite su residencia fiscal en otro país”. En el mismo sentido se ha venido pronunciado buena parte de la doctrina, como GARCÍA CARRETERO (2013), pág. 71, o CARMONA FERNÁNDEZ (2015), pág. 94.

acreditar de manera indubitada su presencia día a día en dicho territorio) y, a su vez, si fuera de nacionalidad española, deberá acreditar su condición de residente fiscal en el mismo a efectos de poder comenzar a aplicar la llamada ‘cuarentena fiscal’.

2.3.3. Medios de prueba válidos para acreditar en qué país se sitúa la residencia fiscal del futbolista. Especial referencia a los certificados de residencia

Dentro del terreno probatorio, una de las cuestiones que mayor controversia viene generando en la práctica en lo que a la residencia se refiere es la de qué medios o elementos probatorios resultan exigibles para acreditar, bien la ‘no residencia’ en España, bien la residencia en un tercer país.

Esa prolija conflictividad se debe, en buena medida, a la ausencia de estipulaciones legales en este ámbito particular y a la disparidad de criterios que en los últimos años habían venido manteniendo tanto la Administración tributaria como los órganos judiciales¹⁵². Sin embargo, entendemos que algunas cuestiones en materia de prueba de la residencia quedarán a partir de ahora más despejadas, en cuanto que tendrán necesariamente que plegarse a los criterios, nos parezcan más o menos discutibles, sentados por el Tribunal Supremo y porque, como ahora veremos, la doctrina administrativa parece haber adoptado finalmente una línea de interpretación más o menos estable.

Para explicar el estado actual de la cuestión resulta necesario, no obstante, comenzar distinguiendo entre dos supuestos que no debemos confundir. Por un lado, el de aquellos sujetos que defiendan su no residencia en España, por entender que en ellos no se da ninguna de las circunstancias que recoge el artículo 9 de la Ley del IRPF, y por otro lado, los supuestos en los que el individuo, sin negar que cumple alguno de los criterios para ser considerado residente en España, considere que deba prevalecer la residencia fiscal, que también habrá de acreditar, en otro país.

Comenzando con el primero de ellos, lo cierto es que nuestro ordenamiento no contempla ninguna regla probatoria específica en esta materia y de ahí que debamos acudir a la regla general que establece el artículo 106.1 LGT, según la cual: “En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”.

En virtud de la citada norma, para probar su ‘no residencia’ en territorio español, los futbolistas podrían acreditar los hechos o circunstancias que fundamenten tal condición (que normalmente serán hechos o circunstancias impositivas de la condición de residente) por cualquier medio de prueba válido en Derecho. En tal sentido, no sería necesario, por regla general, que aquellos probaran que son residentes fiscales en otro país, pues tal y como está configurada en la normativa del IRPF, la condición de contribuyente no se hace

¹⁵² Son muchos los autores que han recogido en diversos trabajos los diferentes criterios mantenidos a este respecto tanto por la Dirección General de Tributos como por la jurisprudencia. Pueden verse, entre otros, los trabajos de RIBES RIBES (2005), CHICO DE LA CÁMARA (2010), VELÁZQUEZ CUETO (2015), o MULEIRO PARADA (2018).

depender de la residencia fiscal en otro país¹⁵³ (salvo que estemos hablando de la regla de ‘cuarentena fiscal’ -pues en tal caso para que empiecen a contar los cinco años sí se exige que el sujeto acredite la residencia fiscal en un paraíso fiscal- o de ausencias que pretenden no ser consideradas esporádicas -pues para conseguir tal efecto la norma también exige que el sujeto pruebe la residencia fiscal en otro país-, debiendo tener en cuenta en este último caso las particularidades que se desprenden de los pronunciamientos del Tribunal Supremo).

Así pues, en el supuesto de que el futbolista pretenda acreditar que su presencia en España a lo largo del año no supera los 183 días o que su centro de intereses económicos radica fuera de territorio español podrá valerse para ello de cualquier medio o elemento de prueba válido en Derecho, entre los que se han de incluir, por tanto, los indicios y las presunciones¹⁵⁴.

Comenzando por el criterio de la permanencia, lo cierto es que, a diferencia de otros sujetos que pueden encontrar mayores dificultades a la hora de probar su presencia en un determinado territorio, la actividad de los futbolistas profesionales deja un importante ‘rastros’ tanto en los medios de comunicación como en los registros y archivos de diversos entes (tales como clubes deportivos, federaciones nacionales e internacionales, las entidades que organizan las propias competiciones, etc). Así, a efectos de acreditar su presencia fuera de territorio español, los futbolistas podrían recurrir, entre otros, a los siguientes medios de prueba: videos, fotografías y noticias en prensa relativas a su actividad fuera de España; las actas arbitrales de los partidos, oficiales y no oficiales, disputados en otros países; el contrato de trabajo o certificados de su club empleador con el registro de asistencia a los entrenamientos, partidos y demás actos organizados por el club en el extranjero; el pasaporte sellado, tarjetas de embarque, etc. que acrediten los desplazamientos fuera de España; extractos de los movimientos bancarios (disposiciones de efectivo, pagos con tarjeta, etc.) efectuados en el extranjero¹⁵⁵; contratos de alquiler de vivienda, facturas de suministros o licencias de conducir expedidas por otros países, etc.

¹⁵³ En palabras de SIMÓN ACOSTA (2016) “la no sujeción en España no depende de la residencia fiscal en otro país”.

¹⁵⁴ A ese respecto VELÁZQUEZ CUETO, pág. 199, afirma que “la prueba reina para acreditar la permanencia física o vínculos con un Estado será muchas veces la de presunciones o indicios (art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), que pueden ser de lo más variado y se referirán muchas veces a gastos o consumos realizados por el contribuyente o sus sociedades interpuestas, alguna operación financiera, posesión de vehículos, embarcaciones o aeronaves, etc.”. En el mismo sentido, la ya citada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de septiembre de 2018 en virtud de la cual el Tribunal considera “que no es necesario, como defiende el interesado, una acreditación indubitada de día a día de la residencia, sino que la misma se puede acreditar a través de un conjunto de pruebas o indicios, que permitan concluir que el obligado tributario ha permanecido más de 183 días en el país”.

¹⁵⁵ Esta fue precisamente una de las pruebas clave para que la Audiencia Nacional en su sentencia de 20 de febrero de 2008 (Rec. 94/2007) entendiese acreditado que la residencia del interesado se situaba en Andorra. Así, en su Fundamento de Derecho quinto, la sentencia señala lo siguiente: “Resulta muy relevante, a juicio de la Sala, el extracto de la cuenta corriente en la Entidad Credit Andorra, de la que es titular la recurrente, aportado en periodo de prueba y no impugnado de contrario. Pues bien, los asientos deudores y acreedores que presenta en los tres años, 1996 a 1998, ponen de manifiesto la intensa actividad desarrollada en el Principado, con utilización constante de servicios como farmacias, pago de restaurantes, perfumerías y comercios en general, que conducen a estimar que únicamente se producen en el supuesto de una permanencia habitual en el principado”.

Si a través de estos medios de prueba, o de cualquier otro válido en derecho, el futbolista lograra acreditar su permanencia continuada en otro país distinto de España durante más de 183 días en el año natural, la Administración tributaria no podría considerarlo residente, porque si acredita más de 183 días fuera de España, es imposible, a *sensu contrario*, el cumplimiento de la condición de residencia de pasar más de 183 días en España; sobre todo, porque si nos atenemos al criterio del Tribunal Supremo, esos días en el extranjero, al superar los 183, no cabría computarlos como días de permanencia en España en virtud de la regla de las ausencias, dado que una ausencia superior a 183 días en ningún caso puede ser calificada como esporádica, y todo ello sin necesidad de tener que probar su residencia fiscal en otro país, según la posición, insistimos, mantenida por el Tribunal Supremo en sus recientes sentencias¹⁵⁶.

Más dudas se plantean si los días de permanencia fuera de España no se concentraran en un solo país, sino que se distribuyeran entre varios países. En tal caso, creemos que la solución pasaría por verificar si el sujeto se ausenta de territorio español de manera continuada durante más de seis meses a lo largo del año, aunque durante ese tiempo esté presente en diversos países, pues en tal caso entendemos que seguiría siendo aplicable el criterio sentado por el Tribunal Supremo. Distinto sería que el sujeto se desplace a otros países por periodos breves, regresando a España cada cierto tiempo, pues en tal caso estas ausencias sí deberían ser calificadas como esporádicas.

En estos supuestos, para que las ausencias no fuesen calificadas como esporádicas y por tanto para que no sean computadas a efectos del plazo de permanencia en España, el artículo 9.1 de la Ley del IRPF, como ya sabemos, exige la prueba de la residencia fiscal en el otro país. En tales casos, la norma no especifica de qué forma se ha de acreditar la residencia, pero sí concreta que lo que ha de probarse es la residencia fiscal, de ahí que las autoridades tributarias vengán exigiendo que el medio de prueba para acreditar dicha residencia consista en “un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente del país de residencia”¹⁵⁷, si bien puntualizando que cuando no sea posible la obtención de ese certificado el interesado podrá emplear todos los medios de prueba admitidos en Derecho para acreditar su residencia en ese otro país¹⁵⁸.

¹⁵⁶ Véase, en este sentido, el Fundamento Jurídico Sexto de las sentencias de 28 de noviembre de 2017, donde el Alto Tribunal señala que “si en el caso que debatimos no podemos dar carta de naturaleza a la existencia de ausencias esporádicas, como concepto normativo complementario al de permanencia, que la Administración constata, sobreviene en tal caso la irrelevancia de que nos pronunciemos sobre el modo de acreditar una residencia en otro país incompatible con la española, pues ya hemos partido de la base de que, en este concreto asunto, la residencia en España se funda equivocadamente sobre la apreciación de ausencias esporádicas que no son tales”.

¹⁵⁷ Véanse, entre otras, las Consultas de la Dirección General de Tributos V1447-17, de 7 de junio, o V1720-15, de 2 de junio.

¹⁵⁸ Criterio que, con gran acierto, aplica la Dirección General de Tributos en la Consulta V3473-15, de 12 de noviembre de 2015: “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 el supuesto de que el criterio determinante de la controvertida residencia en España fuera el de los intereses económicos, el futbolista podría aportar todos aquellos medios de prueba que acrediten la obtención de rentas o la titularidad de elementos patrimoniales en el extranjero (a modo ejemplificativo: títulos de propiedad, contratos, nóminas, certificados de entidades bancarias o de valores, declaraciones tributarias, etc.). Obsérvese que mientras el problema probatorio se restrinja a este criterio de los intereses económicos, no sería necesario ni exigible –al menos por este cauce– que el sujeto tuviera que acreditar su residencia fiscal en otro país, pues no es ello lo que se está ventilando, y ni la residencia en otro país resulta necesariamente una manifestación de que los intereses económicos están en dicho país, ni la ausencia de acreditación de la residencia en el país donde se alega tener los intereses económicos tiene por qué desmentir tal hecho, al no ser el objeto concreto del debate.

En tercer lugar, si el futbolista se viera afectado por la presunción familiar de residencia podría destruirla acreditando no ser residente en España por tener su residencia fiscal en otro Estado. En este punto, la norma tampoco detalla qué medios concretos de prueba resultarían exigibles, lo cual ha llevado a la Administración tributaria a considerar que el medio preferente, aunque no el único, es -ahora sí- el referido certificado de las autoridades fiscales del país en cuestión¹⁵⁹.

Situación diferente, decíamos antes, sería aquella en la que el sujeto interesara la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y otro país para reclamar la prevalencia de la residencia en ese otro país, pues en tales supuestos la cuestión no pasaría por probar su ‘no residencia en España’ sino por acreditar que también es considerado residente fiscal en ese otro Estado y, a su vez, que esa residencia debe prevalecer sobre la española en virtud de los criterios de desempate que se establecen en el convenio, criterios a los que dedicamos el siguiente epígrafe.

Ante este tipo de supuestos, las autoridades tributarias, de nuevo, han venido exigiendo como forma idónea de acreditar la residencia el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes de dicho Estado. Sin embargo, también han aclarado que cuando no resulte viable la obtención de dicho certificado podrá valorarse, en virtud del artículo 106.1 de la Ley General Tributaria, cualquier otro medio de prueba válido en derecho¹⁶⁰.

en caso de que ésta considere que el consultante debe presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

¹⁵⁹ Así se desprende de la Consulta de la Dirección General de Tributos, V1034-15, de 31 de marzo, que no cierra la puerta a presentar otros medios de prueba al indicar que “puesto que dicha presunción admite prueba en contrario, el consultante podrá, en su caso, aportar prueba de que no reside habitualmente en territorio español, normalmente mediante un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales competentes, que acredite su residencia fiscal en otro país”.

¹⁶⁰ En este sentido, la Consulta de la Dirección General de Tributos V1530-18, de 5 de junio: “Para la aplicación del Convenio, el consultante debe acreditar su residencia fiscal en Arabia Saudí, siendo el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes de dicho Estado la forma idónea de acreditar la residencia fiscal. Ahora bien, en aquellos casos, tales como el presente, en el que las autoridades fiscales saudíes no emiten certificados de residencia fiscal, cuestión que ha sido contrastada por la Administración tributaria española, 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

En aquellos otros supuestos en los que un sujeto no residente reclame la aplicación de un determinado convenio pero, en este caso, para aplicar las exenciones o los límites de gravamen que en él se estipulan, la normativa sí exige que la declaración del IRNR en la que se apliquen tales exenciones o límites vaya acompañada de un “certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio”¹⁶¹. No será este, sin embargo, el caso de los futbolistas, pues como ya hemos ido adelantando y seguiremos analizando a lo largo de nuestro estudio, el inexcusable principio de tributación en la fuente que les resulta de aplicación en virtud de la gran mayoría de convenios suscritos por España (siguiendo el principio que recoge el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE) impide que puedan gozar de exenciones o gravámenes reducidos como contribuyentes del IRNR.

Una vez analizadas las reglas relativas a la residencia fiscal que pueden afectar a los futbolistas en virtud de la normativa del IRPF, es el momento de estudiar las situaciones, que no resultan inusuales, en las que aquellos son considerados residentes fiscales en más de un país y las soluciones que, ante tal eventualidad, se contemplan en los convenios para evitar la doble imposición.

3. LA RESIDENCIA EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Como ya hemos anticipado, los Convenios que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE (y exactamente igual ocurre en el Modelo de Convenio la ONU) basan sus esquemas de funcionamiento en un principio general de la fiscalidad internacional (esencial para un desarrollo compatible o coordinado de las soberanías fiscales concurrentes), que consiste en distinguir entre Estado de la residencia (que por regla general podrá gravar la renta mundial del contribuyente, si bien reconociéndole a este la aplicación de mecanismos para evitar la doble imposición internacional) y Estado de la

medios de prueba conforme a lo dispuesto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil”. En la misma línea se pronunció la Dirección General de Tributos en la Consulta V1497-16, de 11 de abril de 2016, de la que podemos extraer algunas consideraciones interesantes en lo referente a medios probatorios admisibles y valoración de la prueba: “Parece conveniente que para acreditar la residencia se valoren, entre otros, los documentos en que conste la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero así como la existencia de datos objetivos en esa relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la prestación de trabajo en otro país, la permanencia en dicho país sea superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente. No obstante, en este caso, en el supuesto en que el referido certificado de residencia en E.A.U. no se pudiera obtener, es el propio contribuyente quien tiene que, mediante la aportación de las pruebas o indicios que considere oportunos (nóminas, alta en el registro consular, justificantes de colegios de los hijos, posibles pagos de alquileres, recibos de consumos de luz, teléfono, etc...), probar su residencia en E.A.U. Dichas pruebas o indicios, de conformidad con el principio ampliamente reconocido por los tribunales españoles de ‘valoración conjunta de la prueba’, serán valorados conjuntamente con la existencia de otras pruebas o indicios relevantes, todo ello a efectos de finalmente poder determinar o no la residencia fiscal en España del contribuyente”.

¹⁶¹ Artículo 7.1 de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en virtud del cual también se exige el referido certificado cuando el sujeto no residente aplique las exenciones de la normativa interna española, por razón de su residencia, o cuando se deduzca gastos para la determinación de la base imponible, por tratarse de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

fuente (que solo podrá someter a tributación, en su caso, algunas de las rentas que se entiendan obtenidas en su territorio). Estos convenios, por tanto, parten de una premisa necesaria: que el contribuyente sea residente exclusivamente en uno de los Estados parte. Es por ello por lo que, en el caso de que el contribuyente sea calificado como residente fiscal en virtud de la normativa interna de ambos Estados, los convenios necesitan que una de esas residencias prevalezca o se imponga sobre la otra, de forma que solo en ese Estado sería calificado como residente a los efectos del convenio, mientras que el otro solo podría ser considerado Estado de la fuente (para aquellas rentas generadas en su territorio).

Para lidiar con tales situaciones, el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE establece, por un lado, qué ha de entenderse por persona residente a los efectos del Convenio (pues aunque la definición de residente se deja a la normativa tributaria doméstica de cada uno de los Estados, no cualquier forma de residencia es válida a estos efectos) y, por otro lado, recoge un listado de criterios que sirven para ‘desempatar’ (de ahí que en inglés se les conozca como ‘*tie break rules*’) en los supuestos en los que al contribuyente se le hubiera atribuido una doble residencia fiscal.

Así pues, en los siguientes epígrafes analizamos estas y otras cuestiones que resultarán decisivas para la tributación internacional de los futbolistas en aquellos supuestos en los que, al haber tenido vínculo en un mismo periodo con dos o más Estados (por haber sido traspasado a un club de otro país, por tener intereses económicos en diversos territorios, por sus vinculaciones familiares o por cualquier otra circunstancia) sean considerados residentes fiscales en más de uno de ellos.

3.1. La condición de residente en el plano convencional y su función como criterio delimitador del ámbito de aplicación subjetiva del convenio

En los Convenios para evitar la Doble Imposición la condición de residente resulta fundamental, pues es la que sirve para delimitar su ámbito subjetivo de aplicación, de tal forma que quedan comprendidas y pueden reclamar su aplicación “las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes”¹⁶².

El artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE se ocupa de definir la noción de residente a los efectos del Convenio y, aunque parte de la base de que la residencia dependerá en última instancia de la legislación interna de cada Estado, sí que establece dos condiciones para que esta sea tenida en cuenta para la oportuna aplicación del Convenio¹⁶³.

¹⁶² Artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE.

¹⁶³ Artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE: “A los efectos de este Convenio, la expresión ‘residente de un Estado contratante’ significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales, así como los fondos de pensiones reconocidos por ese Estado. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”.

En primer lugar, el precepto requiere que la residencia determine que la persona quede sujeta a imposición en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Ello, más que acotar el concepto, dada la generalidad con que se pronuncia (¿podría, por ejemplo, considerarse un criterio de naturaleza análoga la nacionalidad?¹⁶⁴), sirve al menos como orientación de cuáles puedan ser los criterios usuales de determinación de la residencia fiscal y, sobre todo, denota que la razón de la sujeción es, tiene que serlo, una razón de naturaleza personal, derivada del sujeto y no de sus rentas.

En segundo lugar, exige que esa sujeción sea plena, excluyendo los supuestos en los que el sujeto residente solo quede sometido a gravamen por las rentas que obtenga de fuentes situadas en el país de la residencia. De este segundo requisito nos interesa subrayar, por un lado, que lo que se exige es tan solo la sujeción a gravamen, pero no así que la tributación sea realmente efectiva ni que el gravamen lo sea a un tipo impositivo mínimo¹⁶⁵. Por otro lado, el precepto también requiere que se trate de una sujeción plena, pero esta condición puede generar importantes dudas en cuanto a su aplicabilidad en la práctica, sobre todo en lo que se refiere a aquellos países cuyos sistemas fiscales se basan en el principio de tributación en la fuente. Por ello los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, en el párrafo 8.3, aclaran que tal condición “debe interpretarse teniendo en cuenta su objeto y propósito, que es el de excluir a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado (sujeción plena), ya que, en otro caso, podría excluir del ámbito del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial, resultado que evidentemente no se pretende”.

Creemos que la explicación del sentido de la aclaración que hacen los Comentarios, aparentemente contradictorio con el texto del artículo 4 del Modelo de Convenio, debe

¹⁶⁴ Aunque en la actualidad se encuentra en claro desuso, Estados Unidos es uno de los pocos países cuya legislación tributaria aún sigue contemplando la nacionalidad como criterio para considerar contribuyentes por la renta mundial a todos sus ciudadanos con independencia del lugar donde residan. Es por ello por lo que tiene efectuada una reserva al artículo 1 del MC OCDE (párrafo 28 de los Comentarios: “Estados Unidos se reserva el derecho a gravar, con algunas excepciones, a sus ciudadanos y residentes incluyendo a algunos ex ciudadanos y a residentes de larga duración sin tener en consideración las disposiciones del Convenio., en su propio Modelo de Convenio”) y por lo que en su propio Modelo de Convenio el artículo 4 sí hace referencia a este criterio (Artículo 4 del Modelo de Convenio publicado por las autoridades fiscales de Estados Unidos, 2016: “*For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that Contracting State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, citizenship, place of management, place of incorporation, or any other criterion of a similar nature*”) y, de hecho, así queda estipulado en la mayor parte de los Convenios suscritos por Estados Unidos con terceros países. En el caso del Convenio entre Estados Unidos y España, si bien el artículo 4 no hace referencia expresa a la nacionalidad, en el Protocolo de acompañamiento sí que se incluye una previsión al respecto que dispone lo siguiente: “A los efectos del apartado 1 del artículo 4, se entenderá que: a) Un ciudadano de los Estados Unidos o un extranjero con permiso de residencia permanente en los Estados Unidos (titular de “carta verde”) se considerará residente de los Estados Unidos solamente si la persona física tiene una presencia sustancial en los Estados Unidos o si debe de ser considerada residente de los Estados Unidos, y no de otro país, con arreglo a los subapartados a) y b) del apartado 2 de ese artículo”. Con esta previsión parece querer salvaguardarse la necesidad de un vínculo material con el territorio del país, pues para que el ciudadano estadounidense pueda ser considerado residente se exige que tenga en Estados Unidos una presencia física sustancial, una vivienda permanente, el centro de intereses vitales o el lugar de residencia habitual.

¹⁶⁵ No obstante, parte de la doctrina y ciertos Estados no comparten esta postura. Véase en este sentido VEGA BORREGO (2004), págs. 220 a 223.

partir de una interpretación conjunta de los dos requisitos que establece dicho precepto para que el sujeto sea considerado residente. El primero y, a nuestro entender, más importante, es que exista una definición interna de residente basada en una condición personal del sujeto. Una vez que esta condición se da, el sistema de gravamen previsto a nivel interno para esos residentes puede ser tanto por la renta mundial como por la renta de fuente interna, pero en ambos casos podría considerarse una sujeción plena, en el sentido de que es una sujeción emanada de la persona y no de las rentas, y quizás también en el sentido de que es la ‘sujeción más plena’ prevista en el ordenamiento de ese país. Así pues, entendemos que esa segunda condición no pretende limitar el alcance de la primera, sino que lo que pretende es aclarar, a *sensu contrario* más que sin embargo, que no pueden considerarse residentes a efectos del convenio a aquellos que están sujetos en ese estado “por las rentas”, o mejor dicho “por razón de las rentas”, es decir, de lo que se trata es de detectar cuál es la causa del gravamen, no el alcance del gravamen, que podría ser perfectamente territorial si la causa que genera ese gravamen es una causa personal (el domicilio, la sede,...), pero en cambio si la causa del gravamen es en sí misma la percepción de rentas en el territorio, es entonces cuando no se entendería que se cumplen los dos requisitos para ser considerado residente¹⁶⁶.

Una cuestión ciertamente controvertida que deriva de esta última exigencia es la relativa a las situaciones triangulares, es decir, aquellas en las que el futbolista se encuentra no ante un doble, sino ante un triple conflicto de residencia. En estos supuestos, dado que habrá tres Estados implicados que reclamen la residencia del sujeto, será difícil conjugar entre unos y otros la noción de residente a los efectos del Convenio, pues forzosamente en alguno de ellos será considerado como ‘no residente’ y, por tanto, solo podría tributar en él por las rentas obtenidas en su territorio (en tanto que, a tales efectos, sería considerado el Estado de la fuente), lo cual plantea la duda de si podría seguir siendo calificado como ‘residente a los efectos del Convenio’ para quedar comprendido en el otro Convenio que, en teoría, le resultaría aplicable¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Por ello creemos que la redacción adecuada del artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE tendría que ir en esta línea: “Esta expresión no incluye, por tanto, a las personas que estén sujetas a imposición en ese estado exclusivamente por razón de la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado estado”.

¹⁶⁷ Para que se vea con más claridad, supongamos que un futbolista es considerado residente en España, por tener aquí su centro de intereses económicos, en Francia, por permanecer más de 183 días, y en Italia, por tener en ese país su domicilio. En tal supuesto, resultarían de aplicación hasta tres Convenios: CDI España-Francia, CDI España-Italia y CDI Francia-Italia. Si el futbolista tuviera una vivienda permanente en España e Italia, prevalecería su residencia en tales países a los efectos de los CDIs suscritos entre España y Francia y entre Italia y Francia. Para resolver el conflicto de residencia entre España-Italia aún tendríamos que acudir al segundo criterio del artículo 4.2 del CDI suscrito entre ambos Estados: el centro de intereses vitales. Si este centro se situara en territorio italiano, prevalecería su residencia en Italia y en España pasaría a ser considerado no residente (aunque ni la normativa del IRPF ni la del IRNR aclaran cómo ha de procederse, a efectos de nuestro ordenamiento, cuando los conflictos de doble residencia se resuelven a favor del otro Estado, la Dirección General de Tributos, en diversas consultas - por ejemplo, V1530-18, de 5 de junio, y V1273-18, de 20 de julio- ha dejado claro que, en tales supuestos, el sujeto pasa a ser considerado no residente y, en consecuencia, contribuyente por el IRNR), lo cual plantea una doble duda: por un lado, la de si, en ese caso, aún podría reclamar la aplicación del CDI entre España y Francia, pues faltaría el requisito de que en España quedara sometido a imposición por su renta mundial y, por otro lado, la de a qué CDI habría que dar preferencia, al suscrito con Francia (donde prevalece la residencia española por el criterio de la vivienda permanente) o al suscrito con Italia (donde prevalece la residencia italiana por estar allí su centro de intereses vitales).

Por lo que a nuestra legislación se refiere, plantea ciertas dudas en relación con este requisito el régimen especial para trabajadores desplazados del artículo 93 del IRPF (‘Ley Beckham’), pues a pesar de ser considerados residentes en España y contribuyentes por el IRPF, estos sujetos tienen la opción de tributar con arreglo a las normas del IRNR, lo cual supondría que no quedarán sometidos a gravamen por su renta mundial, sino solo por aquellas que se entiendan obtenidas en España (a excepción de las rentas del trabajo, pues la norma aclara que la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial sí se entenderán obtenidos en territorio español). Este carácter híbrido del régimen, en cuanto a las rentas que pueden quedar sometidas a gravamen, no termina de encajar con el requisito de la sujeción plena de los Convenios y de ahí que el propio Reglamento del IRPF contemple que solo cuando así lo decida el Ministerio de Economía y Hacienda, a condición de reciprocidad, se podrá otorgar a dichos contribuyentes una certificación de residencia fiscal a los efectos de aplicar un convenio para evitar la doble imposición¹⁶⁸.

Aunque lo cierto es que en el año 2015 los deportistas profesionales fueron expresamente excluidos del ámbito de aplicación de este régimen especial y, por tanto, desde entonces los futbolistas que son traspasados a clubes españoles no tienen la opción de acogerse al mismo, a finales del año 2018 nuestro legislador ha vuelto a habilitar el citado régimen para los futbolistas, si bien de manera temporal y para un ámbito muy concreto: el de los jugadores que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la final de la *UEFA Champions League 2019* o de la celebración de la *UEFA EURO 2020*¹⁶⁹.

Teniendo presente las cuestiones que acabamos de analizar, cuando un futbolista sea considerado residente fiscal en más de un país y dichos países hayan suscrito un convenio para evitar la doble imposición, habrá que acudir a los criterios que en él se establecen para dirimir ese conflicto de residencia en favor de uno de ellos. Cuando no exista tal convenio, el futbolista tendría que tributar como sujeto residente en ambos Estados y

¹⁶⁸ Artículo 118 del Reglamento del IRPF: “1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que figura en el anexo 9 de dicha orden. 2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá señalar, a condición de reciprocidad, los supuestos en los que se emitirán certificados para acreditar la condición de residente en España, a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, a los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial”. Para un análisis en profundidad de las exigencias formales en el ejercicio de este tipo de opciones fiscales, véase MALVÁREZ PASCUAL (2010).

¹⁶⁹ Así lo establece la Disposición adicional Primera del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, cuyo apartado segundo, relativo al régimen fiscal de las personas físicas que presten servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes, dispone lo siguiente: “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 la final de la ‘UEFA Champions League 2019’ y ‘UEFA EURO 2020’ podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en los términos y condiciones previstos en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio”.

aplicar los mecanismos para evitar la doble imposición que le reconozca la legislación interna de cada uno de ellos.

3.2. Criterios para solucionar los supuestos de doble residencia en los convenios (*'tie break rules'*)

Tomando como referencia, como venimos haciendo, el Modelo de Convenio de la OCDE, en su artículo 4.2 (con el que, en lo esencial, coinciden la mayoría de convenios suscritos por España¹⁷⁰) se recogen una serie de criterios para resolver las situaciones en las que una persona sea considerado residente a los efectos del Convenio en ambos Estados.

Se trata de una lista de criterios que se aplican de manera sucesiva, es decir, que solo se podrá pasar al siguiente si el anterior no ha servido para solucionar la controversia. Según explican los Comentarios al precepto, estos criterios de preferencia han sido esbozados para que su aplicación no admita dudas “de forma que la persona de que se trate cumpla las condiciones requeridas solamente en un Estado y, al mismo tiempo, reflejará una vinculación de tal naturaleza que justifique la atribución de la potestad tributaria al Estado en cuestión”¹⁷¹.

Sin embargo, lo cierto es que sí pueden surgir ciertas dudas a la hora de aplicar estos criterios puesto que, como enseguida veremos, algunos de ellos hacen referencia a conceptos cuya definición legal o interpretación puede diferir en las respectivas legislaciones de los Estados contratantes (y recordemos que, en virtud del artículo 3.2, aquellos conceptos no definidos en el Convenio serán interpretados según lo dispuesto en la legislación de cada Estado¹⁷²), de tal forma que, aunque los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE tratan de arrojar algo de luz para que esa interpretación no sea conflictiva, aún será necesario un entendimiento por parte de las autoridades tributarias de ambos Estados para que la aplicación de estos criterios resuelva el supuesto de doble residencia de manera satisfactoria.

A continuación, por tanto, analizamos los referidos criterios según su orden de preferencia y prestando especial atención, como siempre, a los aspectos que singularmente pueden tener mayor relevancia para los futbolistas profesionales.

3.2.1. La vivienda permanente como criterio preferente, ¿vía libre para la localización interesada de la residencia del futbolista?

El principal criterio de ‘desempate’ consiste en considerar a la persona residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición.

¹⁷⁰ No obstante, para conocer las singularidades más significativas en este punto de la red de convenios española puede acudir a los trabajos de HORTALÀ I VALLVÉ (2007), págs. 118 a 157, o CUBERO TRUYO y DÍAZ RAVN (2012), págs. 108 a 110.

¹⁷¹ Párrafo 10 de los Comentarios al Artículo 4 del MC OCDE.

¹⁷² Artículo 3.2 del MC OCDE: “Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, 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”.

Los Comentarios aclaran que no se exige que la vivienda sea de su propiedad, sino tan solo que tenga atribuido el derecho a su uso, eso sí, con carácter permanente. Por ello, la vivienda ha de encontrarse en condiciones tales (es decir, en condiciones de habitabilidad y amueblada) que permitan entender que la persona puede hacer uso de ella de manera continuada y no meramente ocasional. Aunque la expresión ‘ocasional’ puede resultar algo ambigua, los Comentarios ponen de ejemplo para ilustrarlo aquellas estancias que por su finalidad (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos en escuelas, etc.) han de ser necesariamente de corta duración.

Asimismo, en lo referente al concepto de vivienda, los Comentarios señalan que puede adoptar cualquiera de sus formas, utilizando varios ejemplos para ello: casa, apartamento o habitación alquilada con muebles. Aunque no se hace expresa mención a las habitaciones de hotel, supuesto ciertamente frecuente en el caso de los futbolistas, entendemos que sí cabría incluirlas en el concepto de vivienda, siempre que, claro está, el sujeto la tuviera reservada y a su disposición de manera permanente y no durante un periodo corto de tiempo.

Este concepto de vivienda, así configurado, es un concepto puramente objetivo y que, por tanto, no depende de otras circunstancias subjetivas o cuantitativas, tales como la intención de vivir en un determinado lugar o el número de días de presencia efectiva en un territorio (circunstancias que están más relacionadas con los criterios subsiguientes). Entendemos, por tanto, que este objetivizado concepto de vivienda que se recoge en los convenios no debe confundirse con otras figuras que aparecen reguladas en nuestra normativa, como es, por ejemplo, la de la vivienda habitual.

No obstante, creemos que ese carácter objetivo puede dar pie a posibles mecanismos de planificación fiscal, cuando no a un uso fraudulento, de este criterio por parte de los contribuyentes en general, y los futbolistas en particular, pues en función de sus intereses fiscales tendrían la posibilidad de escoger en qué Estado prefieren disponer, a los ojos de las autoridades fiscales, de una vivienda permanente (en este sentido, es habitual que a la hora de negociar los contratos con los futbolistas los propios clubes de fútbol ofrezcan la cesión gratuita de una vivienda a sus jugadores¹⁷³), bastando para ello con arrendar a un tercero aquella vivienda de su propiedad, en el caso de que la tuviere, situada en el Estado donde no deseen ser calificados como residentes¹⁷⁴.

¹⁷³ En el sentido opuesto, en ciertos casos a los futbolistas les podría interesar omitir la prueba de la disponibilidad de esa vivienda cedida por el club para reclamar la residencia del otro Estado donde bastaría con que tuvieran una habitación arrendada y amueblada.

¹⁷⁴ Precisamente en la última revisión de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, efectuada en el año 2017, el párrafo 13 de los Comentarios al artículo 4 ha sido modificado para señalar que una vivienda no puede ser considerada como vivienda permanente a su disposición si se encuentra arrendada a un tercero.

3.2.2. Segundo criterio: ¿en qué país se localizan las relaciones personales, familiares, económicas y sociales más estrechas? La visibilidad del futbolista en los medios de comunicación y en las redes sociales como factor clave para conocer su centro de intereses vitales

Si el futbolista tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado donde se sitúe su centro de intereses vitales, es decir, en el Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas. Este criterio, en cambio, no se aplicará en el supuesto de que no tenga vivienda permanente en ninguno de los Estados, pues en tal caso habría que acudir directamente al tercer criterio, es decir, al lugar donde viva de manera habitual.

Para localizar el centro de intereses vitales, según señalan los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc., circunstancias todas ellas que deben examinarse de manera conjunta.

Aunque los Comentarios no aclaran cuál de ellas debe prevalecer en el supuesto de que las relaciones personales más estrechas se sitúen en un Estado y las económicas en el otro, lo que sí señalan es que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir una especial atención¹⁷⁵, lo cual ha llevado a algunos autores a defender que las relaciones personales han de tener preferencia sobre las económicas¹⁷⁶. Sin embargo, nuestra doctrina administrativa viene entendiendo que, ante tales supuestos, habría que acudir al siguiente criterio de la lista para resolver el conflicto de residencia entre los dos Estados, es decir, al del lugar donde la persona viva de manera habitual¹⁷⁷.

El principal problema que históricamente han tenido que afrontar tanto los futbolistas, como otros contribuyentes con un alto grado de movilidad, a la hora de tratar de aplicar a su favor este criterio de ‘desempate’ era el probatorio, ya que, este tipo de relaciones, especialmente las de carácter personal, social y cultural, podían llegar a ser muy difíciles

¹⁷⁵ Para ilustrarlo, el párrafo 15 de los Comentarios al artículo 4 pone el siguiente ejemplo: “Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado”.

¹⁷⁶ Véase, en este sentido, VEGA BORREGO (2004), págs. 245 a 247, quien, sin embargo, sostiene que en esos casos la solución pasaría por considerar que el sujeto tiene su centro de intereses vitales en dos Estados diferentes o que no lo tiene en ninguno de ellos.

¹⁷⁷ Podemos citar, entre otras, la Consulta Vinculante V1646-14, de 27 de junio de 2014, en la cual la Dirección General de Tributos señala lo siguiente: “De la lectura del párrafo anterior, podría desprenderse que su centro de intereses económico podría estar situado en Suecia. No obstante, su centro de intereses familiares, según el escrito de consulta, se encuentra en España, dado que el consultante manifiesta que su familia, cónyuge e hijos menores, estarán en territorio español. Por tanto, de no poder determinarse el lugar donde se ubica su centro de intereses vitales, dado que parece que el consultante presenta un estrecho vínculo económico con Suecia, pero sin embargo, su núcleo familiar se encuentra en España, deberemos acudir, a la hora de resolver el conflicto de residencia entre los dos Estados, a lo establecido en la letra b) del párrafo 2 del artículo 4 del Convenio, es decir, a favor del Estado donde esta persona viva de manera habitual”.

de acreditar. Y con las mismas dificultades se topaban los órganos de comprobación e inspección tributaria en el supuesto de que el futbolista no aportase, por el motivo que fuera, las pruebas correspondientes. No obstante, tras la llegada de internet y, sobre todo, con la popularización de las llamadas redes sociales, estas pruebas son ahora mucho más accesibles tanto para los unos como para los otros, pues en no pocas ocasiones se encuentran publicadas en la red a la vista de todos. Por su parte, las nuevas tecnologías y, en concreto, los nuevos mecanismos para el intercambio de información tributaria entre países también han supuesto una gran ayuda para las autoridades fiscales en esa compleja labor de acreditar y comprobar dónde localizan los contribuyentes sus relaciones económicas¹⁷⁸.

3.2.3. Tercer criterio: lugar donde el futbolista viva de manera habitual ('lugar donde more')

El siguiente criterio de la lista se aplicaría tanto si el futbolista dispusiera de una vivienda permanente en ambos Estados contratantes y no fuera posible determinar en cuál de ellos tiene el centro de sus intereses vitales como si no dispusiera de vivienda permanente en ninguno de ambos Estados. En tales supuestos, será considerado residente del Estado donde more, es decir, del Estado donde viva, en el sentido de estar presente físicamente, de manera habitual.

A tales efectos se deben computar todas las estancias en un Estado, con independencia del motivo de las mismas, de su duración y del lugar donde se efectúen, de forma que han de tenerse en cuenta las que se realicen tanto en la vivienda permanente, si las hubiera, como en cualquier otro lugar.

Ni el propio precepto ni los Comentarios precisan el período de tiempo al que debe extenderse el cómputo comparado, pero estos últimos sí señalan que ha de ser un período lo suficientemente amplio como para que sea posible determinar la frecuencia, la duración y la regularidad de las estancias que configuran la rutina de esa persona y advierten de que el periodo elegido no debe coincidir con circunstancias personales excepcionales (tales como una separación o divorcio) que puedan condicionar el resultado de la comparación.

Del mismo modo, los Comentarios aclaran que el periodo que se escoja para la comparación no tiene por qué coincidir con el periodo exacto en el que concurra la doble residencia, pues en ciertas ocasiones puede ser aconsejable observar un periodo de tiempo más prolongado y, para ilustrar esta posibilidad, ponen como ejemplo un supuesto perfectamente asimilable al de aquellos futbolistas que, tras pertenecer varios años a un mismo club, son cedidos durante media temporada (esto es, aproximadamente por seis meses) a un club extranjero, regresando a su club de origen al término de la cesión¹⁷⁹.

¹⁷⁸ Sobre la importancia del intercambio de información entre Estados para la fijación del centro de intereses vitales, puede verse el trabajo de SELMA PENALVA (2018).

¹⁷⁹ Por su interés para nuestro trabajo, reproducimos el tenor literal del citado ejemplo, que ha sido introducido en los Comentarios con ocasión de su última revisión en el año 2017. Así, el nuevo párrafo 19.1 de los Comentarios al artículo 4 dispone lo siguiente: "Suponemos que una persona residente del Estado C se traslada al Estado D para trabajar en diferentes localizaciones durante un periodo de 190 días.

Ante tales supuestos, los Comentarios determinan que el periodo de comparación no se puede limitar a los seis meses en los que el sujeto ha estado desplazado en el otro Estado, sino que habrá que observar un periodo de tiempo más amplio que nos permita observar la frecuencia, duración y regularidad de las estancias que configuran la rutina de esa persona.

En otro de los ejemplos a los que recurren los Comentarios para tratar de ilustrar la aplicación de este criterio se toma un periodo de comparación de 5 años, lo que nos da una idea de hasta dónde considera la OCDE que debe llegar la necesaria continuidad del vínculo con el Estado que reclama la residencia de la persona.

3.2.4. La nacionalidad del futbolista como último criterio de desempate

Si a la vista de las reglas anteriores el futbolista viviera de manera habitual en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

Como es lógico, la nacionalidad del futbolista se determinará atendiendo a las normas civiles de cada Estado. En este sentido, son frecuentes los supuestos de futbolistas que cuentan con doble nacionalidad (especialmente entre los jugadores de origen latinoamericano que son traspasados a clubes europeos), pues de esa manera consiguen no ocupar plaza como jugadores extracomunitarios a efectos de las limitaciones impuestas a los clubes por las distintas competiciones ligueras europeas, lo que hará necesario acudir al acuerdo entre autoridades de ambos Estados.

3.2.5. El acuerdo mutuo entre autoridades competentes como vía de solución ante la imposibilidad de resolver el supuesto de doble residencia mediante los criterios de desempate

Finalmente, si el futbolista fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, el supuesto de doble residencia debería ser resuelto por las autoridades competentes de los Estados contratantes de común acuerdo.

En ese sentido, los Comentarios al artículo 4 explican que, en esos supuestos, la solución debe procurarse mediante un acuerdo conforme al procedimiento establecido en el artículo 25 del Modelo de Convenio, según el cual las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. Por su parte, el apartado quinto de dicho precepto señala que, en el caso de que las autoridades

Durante ese periodo, es considerado residente de ambos Estados bajo sus respectivos ordenamientos tributarios internos. Esta persona había vivido durante varios años en el Estado C antes de desplazarse al Estado D, permanece en el Estado D durante todo el periodo que comprende su contrato de trabajo y regresa al Estado C para vivir de manera permanente al término de ese periodo de 190 días. Durante el tiempo que trabaja en el Estado D, la persona no tiene una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los dos Estados. En este ejemplo, para determinar en qué Estado tiene su morada habitual esta persona, sería aconsejable considerar un periodo de tiempo más amplio que los 190 días durante los que se extiende la doble residencia a fin de poder comprobar la frecuencia, duración y regularidad de las estancias que configuran la rutina de esa persona”.

competentes no pudieran ponerse de acuerdo para resolver la cuestión controvertida en un plazo de dos años, se sometería a arbitraje bajo solicitud por escrito del contribuyente.

3.3. Consecuencias en el plano interno de la resolución de supuestos de doble residencia a favor del otro estado implicado y problemas que genera la no interrupción del periodo impositivo en nuestro IRPF

Como hemos venido comentando, en aquellos casos en los que un futbolista fuera considerado residente fiscal en España y en otro Estado con el que España tuviera suscrito un convenio para evitar la doble imposición, habría que acudir a su artículo 4.2 para determinar cuál de esas residencias prevalecería a los efectos del convenio.

En el supuesto de que el conflicto se resolviera a favor de la residencia en España, es evidente que, a efectos de nuestra normativa, el futbolista mantendría la condición de contribuyente por el IRPF y, en consecuencia, tendría que tributar en España por su renta mundial. En cambio, si la residencia que prevaleciera fuera la del otro Estado, ni la normativa del IRPF ni la del IRNR señalan cómo ha de procederse en ese sentido. Esta ausencia de respuesta normativa podría dar pie a una interpretación en virtud de la cual el individuo afectado seguiría siendo considerado residente a efectos internos y, en consecuencia, contribuyente por el IRPF (aunque, lógicamente, sometido a las reglas de gravamen que establezca el convenio para las rentas obtenidas en el Estado de la fuente). Sin embargo, la Dirección General de Tributos ha dejado claro en diversos pronunciamientos que, en tales supuestos, el sujeto pasaría a ser considerado no residente y, por lo tanto, contribuyente por el IRNR, tributando tan solo por las rentas que se entendieran obtenidas en territorio español y, como es lógico, estando sometido a las limitaciones establecidas en el convenio¹⁸⁰. Debemos subrayar que esta ruptura del conflicto de doble residencia a favor del otro país y consiguiente calificación del sujeto como no residente en España despliega sus efectos exclusivamente respecto de las rentas concernidas por el convenio suscrito entre ambos países, pero no así respecto a otros posibles convenios que pudieran resultar de aplicación, es decir, que el sujeto mantendría su calificación como sujeto residente ante otros Estados cuya soberanía fiscal eventualmente pudiera entrar en conflicto con la española a la hora de gravar las rentas obtenidas por dicho sujeto.

En relación a estos efectos, debemos recordar que en nuestro ordenamiento el periodo impositivo no admite interrupción, de tal forma que la condición de residente o de no residente se prolongaría durante todo el año en cuestión. Queremos recalcar esta idea porque los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio sí contemplan la posibilidad de que los supuestos de doble residencia se resuelvan por periodos inferiores al ejercicio fiscal, es decir, que durante un mismo periodo impositivo el sujeto sea considerado residente de un Estado durante una parte del mismo y del otro durante la parte restante¹⁸¹.

¹⁸⁰ Véanse, por ejemplo, las consultas V1530-18, de 5 de junio de 2018, y V1273-18, de 20 de julio de 2018.

¹⁸¹ En concreto es el párrafo 10 de los Comentarios al artículo 4 el que señala lo siguiente: “Los hechos a tomar en consideración, a los efectos de las reglas especiales, serán aquellos que se produzcan durante el

Como decíamos, en nuestro sistema fiscal tal solución se antoja inviable, de ahí que España haya efectuado una observación a los Comentarios para advertir que, en tal caso, “se requerirá un procedimiento amistoso para determinar la fecha a partir de la cual el contribuyente tendrá la consideración de residente de uno de los Estados contratantes”¹⁸². Sorprende que España sea el único Estado que ha efectuado una observación o reserva en este sentido, lo que parece indicar que la nuestra sea una regla excepcional en el ámbito comparado. Y pese a ser una medida totalmente legítima, adoptada en virtud de la soberanía fiscal que todo Estado posee, lo cierto es que el mantenimiento de la residencia fiscal durante todo el periodo impositivo genera una serie de problemas que merecen, cuanto menos, plantearse la posibilidad de introducir una serie de cambios en nuestra normativa que traten de solucionar o paliar dichos problemas.

Así, el hecho de mantener la condición de residencia fiscal hasta la terminación del año natural, aun cuando el sujeto se ha trasladado a otro territorio, potencia la generación de rentas transnacionales y, en consecuencia, la doble imposición internacional, efecto pernicioso que, precisamente, se trata de evitar con la suscripción de los convenios bilaterales con otros Estados.

Por otro lado, si tenemos en cuenta las reglas que, según hemos examinado, sirven para localizar la residencia fiscal en España, advertimos que una utilización fraudulenta de las mismas permitiría a los sujetos perder la condición de residente fiscal desde el inicio del ejercicio, es decir, con una suerte de efectos retroactivos, lo cual provocaría que, por el propio juego de las reglas de reparto de los convenios que limitan la potestad tributaria, España no pudiera someter a gravamen ciertas rentas que el sujeto obtuvo antes de perder el vínculo con su territorio¹⁸³.

Del mismo modo, una utilización fraudulenta o abusiva de las reglas de desempate que establece el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE para resolver los supuestos de doble residencia puede provocar que sujetos que han tenido una presencia significativa en nuestro Estado a lo largo del año, sean considerados residentes fiscales en otro país durante todo el ejercicio fiscal. Así, por ejemplo, teniendo en cuenta que el primer criterio de desempate es la disposición de una vivienda permanente en el territorio de uno de los

período en que la residencia del contribuyente afecta a su sujeción a imposición, período que puede ser de duración inferior al período impositivo. Por ejemplo, en el curso de un año civil, una persona física es residente del Estado A, conforme a la legislación tributaria de ese Estado, desde el 1 de enero al 31 de marzo, trasladándose después al Estado B. Como dicha persona física reside en el Estado B más de 183 días, será considerada residente del Estado B durante todo el período impositivo conforme a la legislación tributaria de ese Estado. De la aplicación de las reglas especiales al período 1 de enero — 31 de marzo, resulta que la persona física es residente del Estado A. En consecuencia, ambos Estados deben tratar a la persona física como residente del Estado A durante dicho período y como residente del Estado B del 1 de abril al 31 de diciembre”.

¹⁸² Párrafo 26 de los Comentarios al Artículo 4 del MC OCDE.

¹⁸³ Así, por ejemplo, simular un traslado de residencia a otro Estado con anterioridad al 1 de julio (suscribiendo un contrato de arrendamiento de una vivienda unas semanas antes de instalarse en la misma, comprando un billete de avión que nunca llega a tomarse, etc.) podría crear la apariencia de que el sujeto no ha permanecido en territorio español durante más de 183 días a lo largo del año y, por tanto, de que no puede ser considerado residente fiscal en España en ese ejercicio fiscal. Igualmente, deslocalizar bienes y derechos hacia otras jurisdicciones (algo relativamente sencillo cuando se trata de capital mobiliario), podría llegar a suponer que no se entienda localizado en España el centro de intereses económicos.

Estados contratantes, sería relativamente sencillo que un sujeto pudiera acreditar que tiene una vivienda a su disposición en el otro país (ya sea porque la adquiere en propiedad o porque suscribe un contrato de arrendamiento) y que, sin embargo, en España no cuenta con una vivienda a su disposición (bien porque se hospeda en hoteles o apartamentos turísticos, bien porque utiliza una vivienda cedida de manera gratuita, etc.).

Igualmente, el mantenimiento de la condición de residente hasta el término del año natural puede generar en el contribuyente una gran inseguridad jurídica, pues en determinados supuestos estos no conocerán su condición de residentes o no residentes y, por tanto, el alcance de sus obligaciones fiscales, hasta el término del periodo impositivo e, incluso, hasta que no transcurran varios meses desde dicha terminación, dado que en ciertos casos, como ya advirtiéramos, el mantenimiento o no de la condición de residente se hace depender de la posibilidad de acreditar una nueva residencia fiscal en otro Estado.

Como decíamos, estas y otras cuestiones problemáticas invitan a replantearse la configuración actual del periodo impositivo en nuestro IRPF y a reflexionar sobre la posibilidad de que este pueda verse afectado por los cambios de residencia fiscal, bien comenzando con posterioridad al 1 de enero en el caso de sujetos que trasladen su residencia fiscal a España a lo largo del año natural, bien finalizando con anterioridad al 31 de diciembre cuando el traslado es hacia el extranjero. Y en este sentido, lo cierto es que ya contamos con algunas normas en nuestro ordenamiento que arbitran soluciones para estos supuestos en los que el traslado al extranjero del sujeto va a suponer, previsiblemente, la pérdida de su residencia fiscal en España. Nos referimos a la ya mencionada posibilidad que tienen los trabajadores por cuenta ajena de comunicar a la Administración tributaria los desplazamientos a otro país a efectos de que el pagador de sus rendimientos del trabajo les considere sujetos no residentes y, en consecuencia, practique las retenciones sobre tales rendimientos conforme a la normativa del IRNR¹⁸⁴. Esta posibilidad también aparece contemplada en la Ley del IRPF para el supuesto inverso, esto es, para el de aquellos trabajadores por cuenta ajena que, siendo no residentes, vayan a adquirir la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español¹⁸⁵.

Igualmente, tanto la normativa del IRPF como la del IRNR prevén que las retenciones e ingresos a cuentas practicadas por cualquiera de estas figuras impositivas tendrán la consideración de pagos a cuenta de la otra si finalmente la condición de residente o no residente del sujeto terminara variando a lo largo periodo impositivo¹⁸⁶.

¹⁸⁴ *Vid. supra*, nota 146.

¹⁸⁵ Véase el artículo 99.8.2º de la Ley del IRPF.

¹⁸⁶ En este sentido, el artículo 52 del texto refundido de la Ley del IRNR señala lo siguiente: “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”; por su parte, el artículo 99.8.1º de la Ley del IRPF dispone que “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”.

Estas disposiciones demuestran que nuestro ordenamiento no es ajeno a las cuestiones conflictivas que derivan de los traslados de residencia fiscal que se producen en el transcurso del año, lo que, como advertíamos antes, debería llevarnos a reflexionar sobre la conveniencia de seguir manteniendo en la actualidad el carácter no interrumpible del periodo impositivo de nuestro IRPF ante los supuestos de cambio de residencia fiscal.

CAPÍTULO III

LA TRIBUTACIÓN DEL FUTBOLISTA PROFESIONAL EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (I): EL ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN AL ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE LA OCDE: LA REIVINDICACIÓN DEL GRAVAMEN EN EL ESTADO DE LA FUENTE COMO SU CARACTERÍSTICA DESTACADA. 2. REQUISITOS SUBJETIVOS PARA LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17: EN PARTICULAR, LA NECESARIA ACTUACIÓN EN CALIDAD DE DEPORTISTA EN EL PAÍS DE LA FUENTE. 3. EL CONCEPTO DE DEPORTISTA EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE. 3.1. La ausencia de definición en el Modelo de Convenio y los problemas derivados de la remisión a la legislación interna de cada Estado: necesidad de un concepto propio a los efectos de los convenios para evitar la doble imposición. 3.2. El concepto de deportista en el mundo del fútbol. 3.3.1. *La incuestionable calificación del futbolista profesional en activo como deportista.* 3.3.2. *Otros sujetos vinculados al fútbol que han de entenderse incluidos en el concepto de deportista.* a) Los futbolistas amateurs o aficionados. b) Los futbolistas retirados. 3.3.3. *Supuestos en los que la calificación como deportista plantea especiales dificultades.* a) Futbolistas lesionados que se desplazan al extranjero: ¿deportistas, artistas en el sentido de *entertainers* o sujetos completamente ajenos al artículo 17? b) Entrenadores (u otros miembros del cuerpo técnico) que forman parte del espectáculo deportivo: ¿está justificado un tratamiento diferenciado al de los propios jugadores? 4. LA ACTUACIÓN DEL FUTBOLISTA EN CALIDAD DE DEPORTISTA EN EL ESTADO DE LA FUENTE. 4.1. Condiciones que ha de cumplir la actividad del futbolista en el país de la fuente para ser considerada una actuación deportiva. 4.2. Interrogantes derivados del déficit de coherencia de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE. 4.2.1. *¿Hasta dónde alcanza el concepto ‘evento deportivo’?* 4.2.2. *¿Cuál ha de ser el grado de participación del futbolista en el evento deportivo?* a) El criterio del desplazamiento al extranjero en calidad de deportista. b) El criterio del ejercicio de cualquier tipo de actividad deportiva. c) El criterio de la participación (aunque sea pasiva) en el evento deportivo: los jugadores convocados. d) El criterio de la participación efectiva en el evento deportivo. 4.2.3. *¿Debe tratarse de una actuación pública? Especial problemática en torno a los entrenamientos o ‘stages’ de pretemporada.* 5. LA IMPORTANCIA DE UNA CORRECTA DELIMITACIÓN SUBJETIVA DEL PRECEPTO: SU PAPEL DE VIS ATRACTIVA PARA EL CONJUNTO DE RENTAS QUE OBTENGAN EL FUTBOLISTA Y TERCERAS PERSONAS CON OCASIÓN DE LA ACTUACIÓN DEPORTIVA. 6. PARÉNTESIS O REFLEXIÓN ADICIONAL: LA POSIBLE COMPATIBILIDAD DE LA CALIFICACIÓN DEL FUTBOLISTA COMO ARTISTA O (MÁS CERTERAMENTE, EN SU ACEPCIÓN EN LA VERSIÓN AUTÉNTICA EN INGLÉS) *ENTERTEINER*.

1. INTRODUCCIÓN AL ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE LA OCDE: LA REIVINDICACIÓN DEL GRAVAMEN EN EL ESTADO DE LA FUENTE COMO SU CARACTERÍSTICA DESTACADA

Comenzábamos nuestro trabajo analizando la evolución histórica de las distintas normas que, de un modo u otro, han afectado a la fiscalidad de los futbolistas en el ámbito internacional, análisis que nos servirá para contextualizar y comprender mejor el sistema de tributación con el que se encuentran hoy estos sujetos. Así, en el Capítulo I nos detuvimos a examinar las razones que motivaron el origen de tales normas, así como las circunstancias que fueron marcando su posterior evolución, lo que nos debe resultar de ayuda a la hora de interpretar el sentido que debe otorgarse a dichas normas en la actualidad.

Por su parte, en el Capítulo II hemos analizado las normas que, tanto a nivel doméstico como en el plano convencional, delimitan la residencia fiscal de los futbolistas, pues como vimos, los principios que gobiernan la fiscalidad en estos momentos la sitúan en el centro de cualquier esquema de tributación en el plano internacional, convirtiéndose así en el elemento configurador de las obligaciones tributarias de aquellos futbolistas que se ven obligados a desplazarse habitualmente de unos países a otros en el ejercicio de su profesión.

Como hemos venido señalando, que la residencia fiscal del futbolista se localice en un determinado país supondrá que deba tributar en el mismo bajo la condición de residente, lo que, por lo general y en principio, implicará que quede gravado en dicho país por la totalidad de su renta mundial, es decir, por todos sus ingresos independientemente de donde hayan sido obtenidos¹⁸⁷. En el resto de países en los que se entienda obtenida algún tipo de renta, el jugador también podría quedar sometido a gravamen por dicha renta, pero para ello tendrían que darse dos condiciones: en primer lugar habría que verificar si ese país dispone de potestad para someter a tributación tal renta, para lo cual habría que acudir, si lo hubiera, a las reglas de reparto que establezca el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre ese país y aquel donde el futbolista sea considerado residente fiscal, así como a la normativa interna de dicho país para confirmar si aquella renta es efectivamente gravable.

De lo anterior se desprende, por un lado, la importancia que tiene la correcta delimitación de la residencia fiscal de los futbolistas (para lo cual, en los supuestos de doble residencia, resultará necesario acudir a las *'tie-break rules'* que estudiamos en el Capítulo II) y por otro lado, el papel decisivo que van a jugar los convenios para evitar la doble imposición, pues al tener la condición de tratados internacionales, prevalecerán jerárquicamente sobre las normas domésticas¹⁸⁸, lo cual supone que, mediando convenio entre dos Estados, estos

¹⁸⁷ Pues, según comentábamos en el Capítulo anterior, en la actualidad son amplia mayoría los países que basan su sistema de imposición sobre la renta de los residentes en el principio de tributación por la renta mundial, mientras que cada vez son menos los países que siguen un principio puro de territorialidad en la tributación de sus residentes.

¹⁸⁸ Si bien en la mayoría de jurisdicciones se reconoce la primacía de los tratados internacionales sobre la legislación interna -entre ellos, España, pues recordemos que con arreglo al artículo 96.1 de la Constitución los tratados internacionales prevalecen sobre la normativa interna y que sus disposiciones solo pueden ser

solo podrán someter a tributación los ingresos obtenidos en su territorio por los residentes del otro Estado si dicho convenio les concede la potestad de gravamen sobre esa modalidad concreta de renta.

Así, cuando nos hallemos ante un futbolista que obtiene rentas en el extranjero¹⁸⁹, lo primero que habrá que verificar es si entre el Estado de la residencia del futbolista y el Estado donde obtiene las rentas hay suscrito un convenio para evitar la doble imposición. De ser así, serán las disposiciones de este instrumento jurídico las que se encarguen de distribuir entre ambos Estados la potestad para someter a gravamen las rentas obtenidas por el futbolista y de establecer el correspondiente método para eliminar la doble imposición. De no mediar convenio, los dos Estados implicados podrán gravar dichas rentas con arreglo a su legislación interna, lo que normalmente provocará supuestos de doble imposición que habría que solucionar acudiendo a los mecanismos para evitar la doble imposición internacional previstos unilateralmente por el Estado de residencia, que es a quien incumbe la responsabilidad de paliar la doble imposición, en caso de que se produzca.

Centrándonos en la primera de las opciones, que será la más frecuente cuando hablemos de jugadores residentes en España o que obtengan rentas en nuestro territorio¹⁹⁰, lo siguiente que habrá que determinar es la modalidad concreta de renta que obtiene el futbolista, pues de cada una de ellas se ocupa un precepto particular del convenio, estableciendo, en cada caso, unas determinadas reglas para el reparto de la potestad tributaria entre los Estados contratantes.

Y es precisamente en este punto donde encuentra buena parte de su sentido nuestro trabajo, pues como ya anticipamos, uno de esos preceptos está dedicado de manera específica a las rentas obtenidas por los deportistas (y los artistas), precepto que, apartándose de las reglas generales que establecen los convenios para los rendimientos profesionales y los rendimientos del trabajo, reconoce de forma plena y sin limitaciones

derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional- en otros, en cambio, se admite que estos tratados puedan ser modificados o derogados por leyes internas posteriores. Este es el caso de países como Alemania, Australia, Brasil o Estados Unidos. Para un análisis más detallado del valor que se otorga a los convenios en el ordenamiento de estos países véase SERRANO ANTÓN (2012), págs. 65 a 67. No obstante, en este punto debemos recordar que el artículo 17 de la Convención de Viena sobre el Derechos de los tratados establece que las partes no podrán invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

¹⁸⁹ Aunque la expresión “obtención de rentas en el extranjero” no es, quizás, la más correcta desde un punto de vista técnico-tributario, pues deberíamos referirnos a la obtención de rentas en un país distinto a aquel en el que sea considerado residente fiscal, recurriremos a ella a lo largo de nuestro trabajo al efecto de lograr una mayor claridad expositiva.

¹⁹⁰ Esta será la opción más frecuente, al menos en el caso de los futbolistas que sean considerados residentes fiscales en España o que, siendo residentes de terceros países, obtengan rentas en nuestro territorio, pues en la actualidad España tiene suscritos 88 Convenios que cubren las relaciones tributarias con la gran mayoría de países en los que el fútbol tiene cierta relevancia. Puede consultarse la relación actualizada de los Convenios en vigor suscritos por España, así como accederse a la versión publicada en el BOE de cada uno de ellos, en el siguiente enlace (último acceso en septiembre de 2019): http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

la potestad de gravamen al Estado de la fuente sobre tales rentas¹⁹¹. Nos encontramos, por tanto, ante una norma doblemente singular: singularidad en cuanto a su ámbito de aplicación (tanto subjetivo, pues se aplica a un tipo concreto de sujetos, como objetivo, pues a diferencia del resto de preceptos no se limita a una modalidad específica de rendimiento, sino que, como veremos más adelante, puede abarcar distintos tipos de rentas¹⁹²) y singularidad en cuanto a la solución excepcional que procura.

Es esta singularidad la que nos lleva a poner nuestra atención en un precepto que, tal y como vimos en el Capítulo I, surgió con el afán de solucionar los problemas prácticos que podían darse a la hora de someter a gravamen a los deportistas que competían en el extranjero y que, sin embargo, lejos de alcanzar su propósito, parece haber complicado un poco más si cabe el régimen de tributación de estos sujetos.

Como es sabido, el tenor literal del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (nos centramos por ahora en el apartado 1 del precepto, que es el que contiene el principio básico aplicable, dado que ya dedicaremos el Capítulo V a la norma especial o complementaria de su apartado 2) es el siguiente: “1. 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”.

El hecho de que este precepto se aparte de las reglas que se aplican con carácter general para los rendimientos del trabajo y los rendimientos empresariales, admitiendo sin reparos la tributación de los deportistas en el Estado de la fuente, hace que debamos ser especialmente escrupulosos a la hora de analizar los elementos que han de concurrir para que resulte aplicable, y en tal sentido podemos identificar un doble presupuesto en la configuración del precepto. En primer lugar, un presupuesto subjetivo, que exige la actuación de un deportista en calidad de tal en el Estado de la fuente y, en segundo lugar, un presupuesto objetivo o material, en virtud del cual la renta en cuestión debe derivar de esa actuación realizada en calidad de deportista. Obsérvese que en buena medida ambos presupuestos giran en torno al mismo factor esencial: que haya una actividad personal de un futbolista realizada en calidad de tal futbolista. Pero desde el punto de vista conceptual, la clave está en si examinamos la cuestión desde la perspectiva del sujeto que realiza la actividad y la caracterización exacta de su actividad o su actuación; o lo hacemos en

¹⁹¹ Hablamos de una potestad de gravamen plena y sin limitaciones haciendo referencia al principio general de tributación de los artistas y deportistas que se desprende del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, siendo conscientes, no obstante, de que sí existen ciertos Convenios en los que, como estudiaremos en los capítulos siguientes, esa potestad se ve excluida o limitada ante determinadas circunstancias.

¹⁹² La mayor parte de los preceptos delimita su ámbito de aplicación en función del tipo de renta obtenida y no en función de la condición del sujeto perceptor de las mismas. Tan solo los preceptos dedicados a los consejeros (artículo 16 del Modelo de Convenio de la OCDE) y a los estudiantes (artículo 20) podrían equipararse, en este sentido, al de los artistas y deportistas, si bien aquellos van dirigidos a una modalidad concreta de renta (las remuneraciones que perciban por su labor como consejeros, en el caso de los primeros, y las cantidades que reciban para cubrir los gastos de manutención, estudios o capacitación, en el de los segundos), mientras que el precepto dedicado a los deportistas puede abarcar distintos tipos de rendimientos, siempre y cuando, eso sí, deriven o estén estrechamente conectados con una actuación deportiva que tiene lugar en el Estado de la fuente.

cambio poniendo el foco en las distintas rentas o ingresos que puedan haberse obtenido, una vez cumplido el presupuesto subjetivo que es un requisito previo *sine qua non*.

Así pues, al meticoloso estudio de estos dos presupuestos vamos a dedicar buena parte de nuestra investigación y para ello nos apoyaremos, por un lado, en los Comentarios oficiales de la OCDE al artículo 17 de su Modelo de Convenio¹⁹³ y, por otro, en las reglas particulares que encontramos en algunos de los convenios bilaterales suscritos tanto por España como por terceros países¹⁹⁴.

En cuanto a la importancia que tienen los primeros, a pesar de constituir un mero instrumento de *soft law*, para lograr una interpretación uniforme de los convenios y para asegurar su correcta aplicación en la práctica, basta con que nos remitamos a la consolidada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, en virtud de la cual “dentro del contexto de los Convenios de doble imposición, los Comentarios a los Modelos de Convenio de la OCDE, sin poseer fuerza normativa, sí desempeñan un papel principalísimo para la delimitación de los significados de los conceptos y términos utilizados en los distintos Convenios de doble imposición”¹⁹⁵ o a la profusa doctrina que, tanto a nivel internacional¹⁹⁶ como en el plano doméstico¹⁹⁷, se ha pronunciado, con

¹⁹³ Salvo que especifiquemos otra cosa, cuando aludamos a estos Comentarios estaremos haciendo referencia a la versión vigente, es decir, a la versión publicada el 21 de noviembre de 2017 -OCDE (2017)-, que incorpora las últimas modificaciones efectuadas sobre los Comentarios al artículo 17 [modificaciones que, no obstante, habían sido previamente publicadas en el año 2014 por el Comité de Asuntos Fiscales -OCDE (2014 a)- tras un proceso de revisión y actualización que comenzó en el año 2010 con la emisión de un informe en el que se pusieron de manifiesto las cuestiones más problemáticas del precepto y en el que se invitó a los interesados a mandar sus propuestas de cambio -OCDE (2010)-]. Si bien esta última versión de los Comentarios solo ha sido publicada de manera oficial por la OCDE en inglés y en francés (versiones a las cuales puede accederse en el siguiente enlace: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en), en el ANEXO I recogemos la traducción *cuasioficial* al español realizada por el Instituto de Estudios Fiscales y que ha sido objeto de reciente publicación en el año 2019. En la presentación de esta versión traducida al español se advierte expresamente de que “No es una traducción oficial de la OCDE. La calidad de la traducción española es responsabilidad exclusiva del autor de la traducción. En caso de discrepancias entre el texto original y la traducción solo será considerado válido el texto original”. Por ello, en aquellos casos en los que, a nuestro parecer, la traducción al español de los Comentarios al artículo 17 no refleja el sentido literal del texto original en inglés, citaremos este último para que el lector pueda sacar sus propias conclusiones.

¹⁹⁴ En el ANEXO II incluimos una recopilación de los preceptos relativos a las rentas de los artistas y deportistas de los 88 Convenios suscritos por España que se encuentran en vigor, cuyo texto ha sido extraído de la publicación en el BOE de cada uno de los citados Convenios.

¹⁹⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 (Rec. 10106/2013). Por su parte, en la célebre sentencia de 11 de junio de 2008 (Rec. 7710/2002) -caso *Julio Iglesias*-, sobre la que volveremos en el Capítulo V, el Alto Tribunal señalaba lo siguiente: “El art. 18 del Convenio Hispano-Holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los Tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad. En el Preámbulo del Modelo de Convenio de 1992 se indica expresamente la voluntad de los Estados firmantes de que se interpreten los distintos convenios en vigor conforme al espíritu de los Comentarios al Modelo de 1992, aún cuando los Convenios no dispongan de las precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del Modelo de Convenio”.

¹⁹⁶ Véanse, por todos, VOGEL (1986) o el completo trabajo de GARBARINO (2016) en el que se incluye un capítulo dedicado a cada uno de los preceptos del Modelo de Convenio de la OCDE, entre ellos, por supuesto, el artículo 17 (Capítulo 9: “*Entertainers and Sportsperson*”).

¹⁹⁷ Aunque son muchos los autores que han estudiado y analizado el valor jurídico que ha de reconocerse a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, podemos citar por su especial interés los trabajos de

menor o mayor vehemencia, sobre su relevancia como elemento de auxilio en la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales.

Según señala la propia OCDE en la introducción a sus Comentarios, si bien estos no constituyen instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional¹⁹⁸, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias, y esa utilidad se proyecta no solo sobre las Administraciones tributarias y los órganos judiciales¹⁹⁹, sino igualmente sobre los contribuyentes, que pueden encontrar en ellos una fuente oficial de interpretación y, en consecuencia, de seguridad jurídica²⁰⁰.

Mayores problemas plantean, en cambio, las cuestiones relativas a las modificaciones o alteraciones que a menudo experimenta el propio articulado del Modelo de Convenio o sus Comentarios y a su posible incidencia en la interpretación de los convenios bilaterales suscritos con anterioridad, ya que ni los organismos jurisdiccionales ni la doctrina se han puesto de acuerdo a la hora de valorar el efecto que tal modificación o alteración debe desplegar sobre estos, pudiendo distinguir a tales efectos dos posiciones claramente enfrentadas: por un lado, la de aquellos que defienden una interpretación estática de los convenios, es decir, una interpretación que no debe verse afectada por los cambios o modificaciones que experimentan a posteriori el Modelo o sus Comentarios y, del otro lado, los que abogan por una interpretación dinámica de los convenios, interpretación con arreglo a la cual esas ulteriores modificaciones sí deben tenerse en consideración a la hora de aplicar cualquier convenio, incluidos los suscritos con anterioridad a las mismas. Como esta problemática ha afectado de manera directa al precepto que centra nuestro estudio, nos detendremos sobre ella cuando examinemos la ampliación del precepto que

MARTÍN JIMÉNEZ (2003), RIBES RIBES (2003), BUITRAGO DÍAZ (2005), GARCÍA NOVOA (2006), SERRANO ANTÓN (2011) y DÍAZ RAVN (2012).

¹⁹⁸ Los Comentarios oficiales solo tienen valor interpretativo y no eficacia jurídica vinculante, a diferencia de lo que ocurre con el contenido de los Protocolos adicionales incluidos en bastantes de los Convenios suscritos por España (las disposiciones de los Protocolos adicionales que afectan al artículo dedicado a artistas y deportistas son recogidas en el ANEXO II, junto al texto del artículo correspondiente).

¹⁹⁹ En este sentido, el párrafo 29.1 de la Introducción del Modelo de Convenio de la OCDE (dentro del apartado que en esta Introducción se dedica a *Observaciones generales al Convenio Modelo*) señala que: “Las Administraciones tributarias de los países miembros consultan regularmente los Comentarios para interpretar los convenios tributarios bilaterales. Dichos Comentarios son útiles tanto para decidir los detalles de los temas del día a día como para resolver cuestiones de mayor envergadura relativas a las políticas y objetivos que subyacen en las diversas disposiciones. Las Administraciones tributarias conceden una gran importancia a las directrices dadas en los Comentarios”. Por lo que respecta al papel que desempeñan los Comentarios para los organismos judiciales, el párrafo 29.3 de la referida Introducción al Modelo de Convenio indica que “los tribunales han de prestar cada vez más atención a los convenios tributarios bilaterales y utilizar cada vez más los Comentarios para emitir sus fallos. La información recogida por el Comité de Asuntos Fiscales demuestra que se ha hecho referencia a los Comentarios en las sentencias de los tribunales de la mayoría de los países miembros. Los Comentarios han sido ampliamente citados y analizados en muchos fallos y han desempeñado un papel clave en las deliberaciones de los jueces. El Comité espera que esta tendencia prosiga ya que la red de convenios tributarios continúa creciendo y los Comentarios adquieren una aceptación aún mayor como fuente importante de referencia”.

²⁰⁰ Sobre este particular, el párrafo 29.2 señala que “los contribuyentes utilizan ampliamente los Comentarios en el ejercicio de sus actividades y en la planificación de sus operaciones e inversiones empresariales. Los Comentarios tienen especial importancia en los países que carecen de un procedimiento que permita a la Administración tributaria responder a consultas tributarias, ya que dichos Comentarios pueden llegar a constituir en este caso la única fuente disponible de interpretación”.

tuvo lugar en la versión del año 1977 con la incorporación de un apartado 2 y los efectos que esa ampliación ha venido desplegando sobre aquellos convenios que fueron suscritos con anterioridad y que, por tanto, no cuentan con ese segundo apartado (véase, en este sentido, el apartado cuarto del Capítulo V).

En cualquier caso, dado el relevante papel que juegan en la práctica, a lo largo de estas páginas acudiremos de manera recurrente a los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (y también, aunque de manera más puntual, a los Comentarios de otros preceptos del Modelo que, igualmente, pueden resultar de aplicación a ciertos tipos de rentas obtenidas por los deportistas) para tratar de arrojar algo de luz sobre los aspectos que presentan una mayor complejidad en la tributación internacional de los futbolistas, lo que, como iremos viendo, nos permitirá reparar y, por supuesto, denunciar la inconsistencia que muestran dichos Comentarios al abordar algunas de esas cuestiones conflictivas.

Respecto a las particularidades que en materia de artistas y deportistas presentan algunos de los convenios suscritos por España, también resultan de gran interés para el objeto de nuestra investigación porque ponen de manifiesto que, pese a la existencia de un principio general sobre el que se asienta la tributación convencional de las rentas artísticas y deportivas, cual es el reconocimiento de una potestad de gravamen ilimitada al Estado de la fuente, sí que existen ciertas vías o argumentos que abren la puerta a una exclusión o limitación de esa potestad, lo que nos servirá para ahondar en el viejo debate que enfrenta a aquellos autores que defienden la necesidad de preservar la tributación de los deportistas en la fuente y aquellos otros que abogan por limitar, condicionar o, directamente, suprimir la potestad de gravamen del Estado de la fuente ante este tipo de rentas (nos remitimos al Capítulo VII).

Expuesto cuanto antecede, debemos comenzar, por tanto, estudiando el presupuesto subjetivo para que el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (o su equivalente en los convenios bilaterales suscritos por España o por terceros países) resulte de aplicación, dejando para el siguiente Capítulo las cuestiones relativas al presupuesto objetivo o material.

2. REQUISITOS SUBJETIVOS PARA LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17: EN PARTICULAR, LA NECESARIA ACTUACIÓN EN CALIDAD DE DEPORTISTA EN EL PAÍS DE LA FUENTE

Recordemos que el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE va dirigido a *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, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o como músico o- en calidad de deportista*²⁰¹.

²⁰¹ Texto extraído de la última versión del Modelo de Convenio de la OCDE que ha sido objeto de traducción al español (*Vid. supra*, nota 193). Los guiones son nuestros (con la finalidad de separar la parte del artículo dirigida a los artistas, destacando la parte –que es la que nos interesa– dirigida a los deportistas).

Del texto del precepto se deduce la necesidad de cumplir un doble requisito subjetivo para que aquel resulte de aplicación. En primer lugar, es necesario que nos encontremos ante un sujeto que pueda ser calificado como deportista (o artista del espectáculo, pero no vamos a insistir al menos por ahora en esa otra faceta del artículo 17) y, en segundo lugar, que ese sujeto lleve a cabo una actividad personal en el Estado de la fuente en calidad de tal, es decir, en calidad de deportista. Se requiere, por tanto, que se dé una determinada condición en el individuo, pero también una concreta cualidad en su actuación. Ello significa que no cualquier actividad del deportista en el país de la fuente será válida a estos efectos. La mera condición de deportista no cualifica todas las actividades que este pueda desarrollar en el Estado de la fuente para que el artículo 17 les resulte de aplicación. Es necesario, por tanto, que el deportista en cuestión intervenga personalmente en una actividad o actuación de carácter deportivo para que las rentas que de ella deriven puedan quedar sometidas a gravamen en la fuente con arreglo a esta norma.

Se trata de una cuestión fundamental si tenemos en cuenta que, como ya advertimos en el Capítulo I, de un tiempo a esta parte los deportistas de élite en general, y los futbolistas profesionales en particular, ya no suelen limitar su campo de actuación al ejercicio de su carrera profesional como deportistas, sino que, por un lado, muchos de ellos se han convertido en empresarios de su propia imagen²⁰² y, por otro, se trata de un colectivo que, dado lo elevado de sus emolumentos y lo temporal de sus carreras deportivas, acostumbra a realizar inversiones de muy diversos tipos, lo que provoca que puedan obtener rentas de muy variada tipología, no solo con motivo de su actividad deportiva, y en diferentes países. Resultará decisivo a estos efectos, por tanto, determinar correctamente la causa o el origen de las rentas, esto es, la actividad o los bienes de los que provienen los ingresos obtenidos por los futbolistas en el extranjero, pues solo si estos derivan de una actuación deportiva realizada en el país de la fuente (o del ejercicio de una actividad como deportista, por utilizar los términos literales del artículo 17) podrá ser aplicado el artículo 17

No habría acaso que prestar especial atención a la necesidad de la actuación en calidad de deportista si nos pudiéramos centrar en exclusiva en la actividad ordinaria del futbolista, es decir, en esa labor profesional como jugador de fútbol que consiste, básicamente, en el desarrollo de una actividad física al servicio de su equipo. Sin embargo, como acabamos de advertir, cada vez es más frecuente que los futbolistas realicen otro tipo de actividades y entre ellas es habitual que, debido a la gran popularidad que ha adquirido su figura, encontremos ciertas actuaciones o actividades públicas revestidas de un carácter, no ya deportivo, sino lúdico o de entretenimiento. Ante tales situaciones, surge otra cuestión evidente: ¿es posible que a efectos del artículo 17 los futbolistas, además de deportistas, puedan ser catalogados como artistas del espectáculo (*entertainers*)?, ¿son tales condiciones compatibles?, ¿cabrá aplicar a los futbolistas el artículo 17 por una doble vía,

²⁰² En este sentido, no solo nos referimos al interés comercial que puede tener la imagen del futbolista para terceros, sino también a las situaciones, cada vez más frecuentes, en las que es el futbolista el que crea su propia marca personal para explotarla en diversos ámbitos empresariales (por citar algunos de los más comunes: fabricación y venta de productos textiles o *merchandising*, negocios de hostelería, escuelas de entrenamiento para jóvenes, etc.).

la de los deportistas para sus actividades habituales y también la de los artistas del espectáculo para determinadas actividades no estrictamente deportivas? Como veremos en los siguientes epígrafes, son varios los supuestos en los que nos tendremos que hacer estas preguntas, por lo que nos detendremos entonces a plantear las posibles soluciones.

Así las cosas, comenzaremos analizando el primero de los requisitos subjetivos que exige el precepto, esto es, el concepto de deportista, su aplicación práctica al ámbito que aquí nos ocupa, el fútbol, y su posible compatibilidad con la figura del *enterteiner*; y seguiremos con el estudio del segundo de ellos, la necesaria intervención en una actividad efectivamente de carácter deportivo por parte del futbolista.

3. EL CONCEPTO DE DEPORTISTA EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

3.1. La ausencia de definición en el Modelo de Convenio y los problemas derivados de la remisión a la legislación interna de cada Estado: necesidad de un concepto propio a los efectos de los convenios para evitar la doble imposición

Ni el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE ni ninguno de los convenios bilaterales suscritos por España contienen una definición del término deportista. Ello implicaría que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.2 del Modelo de Convenio²⁰³, habría que acudir a la legislación interna del Estado contratante que pretenda aplicar el convenio para conocer el significado exacto de dicho término.

Esta remisión a la legislación interna de cada Estado puede generar, no obstante, serios trastornos a la hora de interpretar y aplicar el artículo 17, ya que si las definiciones de una y otra legislación difieren sustancialmente, nos encontraríamos ante soluciones heterogéneas en uno y otro país y podrían llegar a darse situaciones no deseadas de doble imposición o de ‘no imposición’²⁰⁴.

Pero es que además es posible que la propia normativa interna del Estado en cuestión no contenga una definición clara del concepto deportista o que contenga más de una definición, lo que, de nuevo, podría provocar problemas prácticos en la aplicación del precepto. En este sentido, el artículo 3.2 del Modelo de Convenio otorga preferencia a la definición que establezca la normativa tributaria frente a las que puedan pertenecer a otras

²⁰³ Según el artículo 3.2 del Modelo de Convenio de la OCDE: “Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente o que las autoridades competentes reconozcan un significado distinto de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25, 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 la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado”.

²⁰⁴ Siguiendo a MOLENAAR (2006), pág. 93, cuando la normativa del Estado de la fuente contempla una definición más amplia del término artista (o deportista) que la del Estado de la residencia, para el primero de ellos el sujeto en cuestión sí entraría dentro del ámbito de aplicación del precepto y, por tanto, quedaría sometido a tributación, mientras que para el segundo el sujeto quedaría fuera del ámbito del precepto, lo que podría suponer que, en virtud de su normativa interna, no se le reconociese la posibilidad de aplicar los mecanismos para evitar la doble imposición reconocidos en el Convenio (sobre esta cuestión, véase el apartado 1.2 del Capítulo VI).

ramas del Derecho. En el caso de España, por ejemplo, ni la normativa del IRPF ni la del IRNR definen el término deportista y la única aproximación que podemos encontrar a dicho concepto en nuestro ordenamiento tributario es la que se desprende del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, que recoge en su sección tercera, en la agrupación 04, bajo el título “Actividades relacionadas con el deporte”, una serie de sujetos que se dedican a la práctica de distintas modalidades deportivas²⁰⁵. Sin embargo, tratándose de una lista meramente ejemplificativa (pues el último de los grupos de la agrupación se refiere a “Otras actividades relacionadas con el deporte, n.c.o.p.”) más que de una definición propiamente dicha, no podemos tenerla por válida a los efectos interpretativos del convenio.

Ante esta ausencia de definición en la normativa tributaria española, algunos autores han acudido a la normativa laboral como posible opción para colmar esa laguna²⁰⁶ y, en concreto, se han remitido a la definición que establece el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, en cuyo artículo 1.2 se señala lo siguiente: “Son deportistas profesionales quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución. Quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva”.

A nuestro parecer, sin embargo, esta definición tampoco puede tenerse por válida a efectos de integrar la interpretación del precepto convencional dedicado a las rentas deportivas, pues se limita a un ámbito subjetivo muy concreto, el de los deportistas profesionales que actúan por cuenta ajena, lo que supondría excluir, por un lado, a todos los deportistas que ejercen su profesión de manera independiente, y por otro, a los deportistas que no tengan una vinculación profesional con el club o entidad deportiva a la que pertenezcan, algo que, evidentemente, no es lo que pretende el artículo 17.

Por todo lo anterior, coincidiendo con otros autores²⁰⁷, entendemos que debería incorporarse una definición propia y autónoma del concepto de deportista a los efectos de

²⁰⁵ En concreto, las actividades que se incluyen en esta agrupación son: jugadores y entrenadores de fútbol; jugadores, entrenadores y preparadores de tenis y de golf; pilotos, entrenadores y preparadores de motociclismo y automovilismo; boxeadores, entrenadores y preparadores de boxeo; jugadores, entrenadores y preparadores de baloncesto; corredores, entrenadores y preparadores de ciclismo; jugadores, entrenadores y preparadores de balonmano, voleibol, pelota y otros deportistas de la hípica, lucha, etc.; y, por último, los árbitros de espectáculos deportivos.

²⁰⁶ Entre otros, GARCÍA PRATS (2004), pág. 846 (que también hace referencia a la definición de deportista de alto nivel que establecía el ya derogado Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel), HERNÁNDEZ GALANTE (2010), pág. 903, o DE LOS SANTOS POVEDA y RUBIO CUADRADO (2016), págs. 705 y 706.

²⁰⁷ Así, por ejemplo, TETLAK (2014), pág. 45, entiende que es esencial interpretar el término deportista en el contexto que se desprende de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE o CORDEWENER (2016), pág. 109, según el cual, nos encontramos ante un término autónomo y propio del

los convenios para evitar la doble imposición, pues solo de esa manera se evitarían los problemas de interpretación a los que hemos hecho referencia y se concedería una mayor seguridad jurídica a unos sujetos que, ya de por sí, encuentran serias dificultades a la hora de tributar en el plano internacional. Precisamente fueron razones similares a estas las que motivaron que el título y el texto del artículo 17 fuera modificado en la versión del Modelo de Convenio del año 1992 para sustituir el término *athletes* (atletas) por el de *sportsmen* (deportistas), pues se entendió que el primero evocaba un concepto más cerrado, limitado a los clásicos deportistas olímpicos o a las modalidades deportivas propias del atletismo, que el segundo y, en consecuencia, podía generar una mayor disparidad de interpretaciones por parte de los Estados a la hora de aplicar el precepto²⁰⁸. Si bien hay que precisar que esta modificación no afectó a la versión en español, que de antemano había venido utilizando como libre traducción el concepto de deportista²⁰⁹.

Además, la solución que proponemos se encuentra expresamente contemplada en el citado artículo 3.2, pues recordemos que este se remite a la legislación interna de los Estados contratantes “a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente” y esto es justamente lo que, según veremos a lo largo del presente Capítulo, entendemos que ocurre con el término deportista. En este sentido, como ya advirtiéramos al comienzo del mismo, los Comentarios jugarán un papel decisivo en la interpretación del concepto de deportista al que alude el artículo 17 del Modelo de Convenio y, si bien algunas de las ideas apuntadas por aquellos no resultan del todo pacíficas, otras sí vienen siendo comúnmente aceptadas, por lo que ya estamos en disposición de anticiparlas:

- El concepto de deportista del artículo 17 abarca tanto las actividades por cuenta ajena, es decir, la de aquellos deportistas que, como los futbolistas, desarrollan su trabajo al servicio de un club o equipo deportivo, como las actividades por cuenta propia de aquellos otros deportistas que ejercen su profesión de manera autónoma o independiente²¹⁰.
- Del mismo modo, el concepto incluye a aquellos sujetos que desarrollan la actividad deportiva de manera profesional (deportistas profesionales) pero también a aquellos otros que practican algún deporte como hobby o afición (los llamados deportistas *amateurs*)²¹¹.

ámbito de los convenios en el que, al igual que ocurre con el término *enterteiner*, el foco ha de situarse en las actuaciones (*performances*) del sujeto ante una audiencia.

²⁰⁸ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2005), págs. 261 y 262, señalan en este punto que el término *sportsmen* es un concepto más amplio que el de atleta, pues aquel, a diferencia de este, engloba tanto el ejercicio físico como el mental.

²⁰⁹ Como ya vimos en el Capítulo I (véase el epígrafe 4.3), tampoco ha afectado a la versión *cuasioficial* en español la modificación que tuvo lugar en la última revisión del precepto, la de año 2014, en virtud de la cual se reemplazó el término “*sportsmen*” por el de “*sportsperson*”.

²¹⁰ Tal y como dispone el primero de los Comentarios al artículo 17: “El apartado 1 establece que los artistas del espectáculo y deportistas residentes de un Estado contratante pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante en que realicen sus actividades, tengan estas carácter empresarial o de trabajo dependiente”.

²¹¹ Párrafo 9.1 de los Comentarios al artículo 17: “La referencia a un ‘artista o deportista’ incluye a cualquiera que actúe como tal, incluso para un único evento. Así, el artículo 17 puede aplicarse a un *amateur* que gana un premio deportivo en dinero”.

- Por último, no solo se entienden incluidas las modalidades deportivas tradicionales, sino también aquellas otras que han aparecido o han ido adquiriendo popularidad de manera más reciente²¹².

Sentado lo anterior, y centrándonos ya en el sector futbolístico, en los siguientes apartados entraremos a valorar aquellas otras premisas que no resultan tan pacíficas a luz de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, pues algunas de ellas no guardan la debida coherencia con el espíritu general que se extrae de la norma y otras parecen entrar en contradicción entre sí.

3.2. El concepto de deportista en el mundo del fútbol

3.2.1. La incuestionable calificación del futbolista profesional en activo como deportista

Aunque resulte evidente, no podemos empezar sino reconociendo de manera expresa la condición de deportista a todos aquellos futbolistas que se dedican de una manera habitual y profesional a la práctica de esta disciplina deportiva, y lo subrayamos sobre todo para contextualizar el debate en torno a otros sujetos que, también en el sector del fútbol, sí pueden generarnos ciertas dudas. En ese sentido, los propios Comentarios al artículo 17, en su párrafo quinto, recogen un listado ejemplificativo de sujetos que tienen la condición de deportistas entre los que se incluye, precisamente, a los futbolistas.

En el ámbito doméstico, siguiendo la definición que establece el ya mencionado Real Decreto 1006/1985 en su artículo primero, por futbolista profesional debemos entender aquel que, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dedique voluntariamente a la práctica de este deporte por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución.

Así pues, los futbolistas profesionales tienen la condición de deportistas que actúan por cuenta ajena, es decir, como trabajadores en régimen de dependencia laboral²¹³, lo que les distingue de aquellos otros deportistas que actúan por cuenta propia como trabajadores independientes, si bien, como ya dijimos, esta distinción no tiene incidencia alguna a efectos del artículo 17 del Modelo de Convenio, al menos en cuanto a su ámbito subjetivo de aplicación, que se extiende indistintamente a unos y a otros (otra cosa es que la intervención del club para el que trabaja el deportista profesional pueda influir en la determinación del régimen fiscal aplicable o pueda dificultar en alguna medida la

²¹² En esa línea se pronuncia el párrafo 5 de los Comentarios al artículo 17: “Aun cuando no se defina expresamente el término ‘deportista’, el mismo 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”, si bien los ejemplos utilizados como no tradicionales, puede decirse que ya lo son en la actualidad.

²¹³ Esta es la calificación laboral que reciben los futbolistas en la gran mayoría de países de nuestro entorno. Sin embargo, en la República Checa desde el año 2011 los deportistas profesionales que pertenecen a un club o entidad deportiva son considerados trabajadores independientes y tributan como tales en virtud del criterio que adoptó la Corte Suprema en dos polémicas sentencias en las que se le dio la razón a un futbolista que alegaba que el ejercicio de su profesión en favor de un equipo no lo convertía en trabajador por cuenta ajena. Véase sobre el particular el trabajo de RADVAN (2018).

imputación de la renta que corresponde al futbolista por su actuación en el plano internacional).

Resultando innegable, por tanto, la calificación de los jugadores profesionales de fútbol como deportistas a los efectos del precepto convencional dedicado a las rentas deportivas, vamos a analizar otros supuestos en los que sí pueden surgir ciertas dudas en torno a esa calificación.

3.2.2. Otros sujetos vinculados al fútbol que han de entenderse incluidos en el concepto de deportista

a) Los futbolistas amateurs o aficionados

Los futbolistas *amateurs*, en contraste con los profesionales, serían todos aquellos que practican esta disciplina deportiva al margen de una relación laboral o sin licencia profesional (por utilizar el criterio manejado en el Reglamento General de la RFEF, donde se traza claramente la distinción entre el fútbol o el futbolista profesional y el aficionado). Dentro de esta categoría podemos encontrar sujetos que se dedican al fútbol por diversos motivos (competiciones a niveles inferiores a los profesionales, ocio, beneficio para la salud, etc.), con mayor o menor asiduidad y siendo o no retribuidos por ello, pero todos tienen en común la ausencia de profesionalización en el ejercicio de la actividad deportiva.

Aunque tradicionalmente parte de la doctrina se había afanado en discutir si el artículo 17 requería cierto grado de profesionalización por parte del deportista²¹⁴, lo cierto es que tras la última modificación de los Comentarios al precepto, la cuestión parece haber quedado zanjada, pues en su párrafo 9.1 estos reconocen de manera expresa la inclusión en el ámbito de aplicación del precepto de los individuos “*amateurs*”. En concreto, la referencia inclusiva al amateur se realiza al objeto de poner de manifiesto que no es necesaria la habitualidad para que nos encontremos antes el concepto de deportista del artículo 17, en el que encajaría también un *amateur* que gana un premio deportivo de manera excepcional.

Se trata, por tanto, de no descartar la aplicación del gravamen en el Estado de la fuente en estos casos de deportistas aficionados, que como es lógico no constituyen la regla general en la fiscalidad internacional (el *amateur* no participa de las aptitudes físicas y de la notoriedad que cualifican al deportista de élite como sujeto potencialmente generador

²¹⁴ El debate surgió a partir del texto del precepto dedicado a las rentas artísticas y deportivas en el Proyecto de Convenio del año 1963, pues este difería en sus versiones en inglés, donde se hablaba de “*public entertainers*”, y en francés, en el que se hacía referencia a los “*professionnels du spectacle*”, lo que llevó a ciertos autores a defender la necesaria profesionalización de los sujetos a los que iba destinado el precepto, incluidos los deportistas. Si bien en el Modelo de Convenio de 1977 se suprimió del texto del artículo 17 el calificativo “*public*”, en la versión en inglés, y “*professionnels*”, en la versión en francés, algunos autores defienden que el carácter profesional aún resultaría exigible en aquellos Convenios que fueron redactados siguiendo el Modelo de 1963. En este sentido, véase CORDEWENER (2015), pág. 1335, para quien, en tales casos, el requisito de la profesionalización debería ser interpretado de conformidad con la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes.

de rentas transnacionales), pero que sí pueden darse, especialmente en otras disciplinas deportivas menos profesionalizadas que el fútbol.

No obstante, la expresión utilizada en los Comentarios oficiales (*amateur* que gana un “premio deportivo”) merece alguna matización, para evitar su empleo en supuestos en los que a nuestro juicio no procede. Estamos pensando en las típicas pruebas o concursos que tienen lugar durante las pausas de los encuentros deportivos. Supongamos, por ejemplo, el caso de un aficionado que para apoyar a su equipo en un desplazamiento al extranjero viaja a un país en el que no reside, acude a presenciar un partido de fútbol y es elegido para participar en un concurso durante el descanso consistente en introducir la pelota en la portería golpeándola desde el centro del campo, obteniendo, en caso de lograrlo, un determinado premio en metálico. ¿Resultaría lógica la aplicación del artículo 17 en tales casos? ¿Resultaría acorde con la finalidad y el espíritu de la norma? Coincidiendo con otro autores²¹⁵, entendemos que la respuesta debe ser negativa, pues, de un lado, los Comentarios reivindican ciertamente la aplicación del artículo 17 a quienes obtienen rentas o premios incluso en un “único evento”, pero lo hace incidiendo en que se incluiría entre los deportistas a cualquier persona que “actúe como tal” deportista, y el supuesto que estamos ahora analizando no llega a constituir la práctica de una actividad deportiva, por mucho que consista en marcar un gol (el invitado a participar no lo hace en calidad de futbolista sino en calidad de mero asistente al partido), de manera que no creemos que pueda calificarse como premio “deportivo” por el simple hecho de su realización durante un acontecimiento que sí es deportivo; y, de otro lado, porque existiendo en un amplio número de convenios un precepto dedicado a los premios y a los juegos de azar, creemos que este sería mucho más acorde a la naturaleza del hecho que se pretende gravar, o en su defecto, se aplicaría el artículo residual “Otras rentas”, que implica la no tributación en el país de la fuente. Creemos en definitiva que cuando los Comentarios aluden al *amateur*, están dando por hecho como paso previo que se trata de un futbolista y no puede confundirse el concepto de futbolista aficionado con el de aficionado al fútbol: si un futbolista aficionado, a pesar de no ser un profesional, realizara en el extranjero una actividad futbolística retribuida sí resultaría aplicable el artículo 17; mientras que si el aficionado al fútbol llega a recibir un premio por su participación en algún evento deportivo, no entraría en el ámbito de aplicación del artículo 17 (no podemos considerarlo un futbolista *amateur*).

En aquellas otras situaciones en las que el verdadero futbolista aficionado ejerce la actividad con cierta asiduidad, incluidas las de los jugadores que, por no haber alcanzado la edad mínima para suscribir un contrato laboral²¹⁶, aún no pueden ser considerados

²¹⁵ En esta misma línea ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2005), pág. 262, entienden que el artículo 17 no está pensado para este tipo de supuestos y consideran que a esos efectos sí debería tenerse en cuenta un mínimo grado de profesionalización.

²¹⁶ En España, la edad mínima para trabajar aparece regulada en el artículo 6 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores: “1. Se prohíbe la admisión al trabajo a los menores de dieciséis años. 2. Los trabajadores menores de dieciocho años no podrán realizar trabajos nocturnos ni aquellas actividades o puestos de trabajo respecto a los que se establezcan limitaciones a su contratación conforme a lo dispuesto en la Ley 31/1995, de 8 de noviembre, de Prevención de Riesgos Laborales, y en las normas reglamentarias aplicables. 3. Se prohíbe realizar horas extraordinarias a los menores de dieciocho años. 4. La intervención de los menores de

profesionales, la aplicación del artículo 17 sí encontraría una justificación más razonable. No obstante, como tendremos ocasión de analizar en el Capítulo VI, en relación a este tipo de sujetos que, por lo general, perciben ingresos mucho más modestos que los futbolistas profesionales, creemos que lo más aconsejable sería seguir la ‘regla del mínimo exento’ (*‘de minimis rule’*) que tradicionalmente ha venido incluyendo Estados Unidos en sus convenios para evitar la doble imposición y en virtud de la cual el artículo 17 solo resulta de aplicación a aquellos deportistas cuyos ingresos obtenidos a lo largo del año en el Estado de la fuente superan un determinado importe mínimo.

b) Los futbolistas retirados

Los futbolistas retirados, los jugadores que ya han concluido su carrera profesional, también pueden plantear problemas de calificación. Son sujetos que ya no se dedican al fútbol de manera profesional pero que, sin embargo, pueden seguir practicándolo con mayor o menor habitualidad. En este sentido, cada vez es más frecuente la celebración de campeonatos o torneos que van destinados específicamente a los futbolistas veteranos, de partidos benéficos o de exhibición en los que se reúnen los exfutbolistas más reconocidos, etc. En estos casos, al igual que ocurre con los futbolistas *amateurs*, dado que el precepto no requiere grado alguno de profesionalización, no existen dudas de que nos hallamos ante deportistas en el sentido exigido por el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE.

No obstante, encontramos ciertos supuestos en los que no está tan claro si estos sujetos podrían ser calificados como deportistas a los efectos del artículo 17. Nos referimos, a aquellos casos, ciertamente frecuentes, en los que el futbolista veterano es remunerado por su intervención en programas de televisión o radio, por su participación en rodajes (ya sea para anuncios publicitarios, películas, etc.) o por su aparición en eventos públicos. En estos supuestos, (aunque con ello nos estemos adelantando al examen del cumplimiento del segundo de los requisitos subjetivos necesarios para entrar en el campo de aplicación del artículo 17), si bien es cierto que cabría entender que la participación del exfutbolista se debe principalmente a la reputación adquirida durante su etapa como deportista profesional, no podría ser calificado como deportista a los efectos del convenio, pues en esas actividades no estaría actuando en calidad de tal, es decir, no estaría interviniendo *como deportista* o en una actividad de carácter deportivo. En cambio, cabría preguntarse si en estos supuestos el jugador podría ser calificado como artista o *enterteiner*, pues en tal caso seguiría estando incluido dentro del ámbito subjetivo del artículo 17 del Modelo de Convenio, en su otra vertiente.

Y en tal sentido, justamente uno de los ejemplos que recogen los Comentarios al artículo 17 para ilustrar el concepto de artista es el de un exdeportista que participa como actor en un anuncio de televisión²¹⁷. Aunque nos detendremos sobre esta cuestión en un epígrafe

dieciséis años en espectáculos públicos solo se autorizará en casos excepcionales por la autoridad laboral, siempre que no suponga peligro para su salud ni para su formación profesional y humana. El permiso deberá constar por escrito y para actos determinados”.

²¹⁷ Dicho ejemplo aparece recogido en el párrafo 3 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE: “El apartado 1 se refiere a los artistas del espectáculo y los deportistas. No es posible

posterior, en este caso entendemos que se trata de un ejemplo desacertado, pues resulta cuanto menos discutible que en un anuncio publicitario esté presente el elemento de entretenimiento o espectáculo que los Comentarios exigen para la calificación como artista o *entertainer*, pues el principal objetivo de un anuncio publicitario no es el de entretener a la audiencia sino el de tratar de persuadirla para que adquiriera el producto promocionado²¹⁸. Además, en aquellos casos en los que la participación del exdeportista en el rodaje del anuncio se produzca de manera anecdótica o puntual, podríamos criticar de nuevo (al igual que hiciéramos en el caso de los aficionados que son catalogados como deportistas por llevar a cabo una sola actuación) la calificación como artista de un sujeto que, a todas luces, no se dedica a este tipo de actividades con una mínima regularidad y que, por tanto, no debe generar especiales dificultades a la hora de ser sometido a gravamen.

En cuanto a su participación en programas, entrevistas o reportajes televisivos, la calificación como artista del espectáculo (*entertainer*) del exfutbolista dependerá de la presencia de ese necesario factor de entretenimiento en su actuación, por lo que habrá que analizar las circunstancias que se den en cada caso concreto, tal y como veremos en un apartado posterior.

3.2.3. *Supuestos en los que la calificación como deportista plantea especiales dificultades*

a) Futbolistas lesionados que se desplazan al extranjero: ¿deportistas, artistas en el sentido de entertainers o sujetos completamente ajenos al artículo 17?

Por futbolistas lesionados nos referimos a aquellos jugadores en activo que, sin embargo, se ven temporalmente impedidos para la práctica deportiva por razones físicas o de salud. Aunque es evidente que el hecho de estar lesionados no les priva de su condición de deportistas, sí que supone un impedimento para que se cumpla el segundo de los requisitos subjetivos que exige el precepto, es decir, el ejercicio de una actividad deportiva en el Estado de la fuente. Por ello, tal y como explicaremos al analizar ese segundo requisito, creemos que los futbolistas lesionados no deben entrar en el ámbito de aplicación del artículo 17, al menos en calidad de deportistas, aun cuando se desplacen a otro país con motivo de un evento deportivo en el que participe su equipo y en el que, obviamente, no podrán intervenir dados los impedimentos físicos de la lesión.

¿Podrían ser calificados, no obstante, como artistas o *entertainers*? La respuesta dependerá, de nuevo, de las características concretas de la actividad que el futbolista lesionado realice en el extranjero y especialmente de la presencia del referido elemento

formular una definición precisa del término ‘artista’, si bien el apartado 1 menciona ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. La relación de ejemplos no tiene carácter exhaustivo. Por una parte, el término ‘artista’ comprende claramente a los actores de teatro, de cine, y los actores (incluyendo, por ejemplo, a antiguos deportistas) de publicidad para televisión (...).”

²¹⁸ Es cierto que en algunos casos las marcas sí tratan de revestir sus anuncios publicitarios con ese elemento de entretenimiento o diversión, pero no en todos (piénsese, por ejemplo, en los clásicos anuncios de productos farmacéuticos en los que claramente prima un ánimo divulgativo), por lo que, en última instancia, la solución pasaría por llevar a cabo un análisis caso por caso del contenido y la finalidad del anuncio en cuestión.

de entretenimiento en su actuación personal. En este sentido, en aquellos casos en los que el individuo se limite a comentar la retransmisión de un partido en el que, debido a su condición de lesionado (o, del mismo modo, por haber finalizado su carrera deportiva profesional) no pueda participar, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE señalan que el artículo 17 no sería de aplicación, pues entienden que en tales supuestos no estaríamos ni ante un artista o *enterteiner* ni ante un deportista actuando en condición de tal²¹⁹.

Se trata de una solución no exenta de polémica y prueba de ello son las posiciones en contra de la misma que han manifestado dos países no integrados en la OCDE, como son Argentina y la India²²⁰. Argentina considera que en ciertos supuestos (si bien no concreta en cuáles) la participación de estos deportistas como comentaristas en la retransmisión de eventos deportivos sí podría ser considerada una actividad de entretenimiento y para ello se apoya en un argumento que no nos resulta del todo convincente. Entiende el país sudamericano que en tales casos al deportista “le es ofrecido el trabajo (y los ingresos en cuestión) por su fama como deportista y no por su reputación como comentarista, lo que debe llevar a que sus rentas queden cubiertas por el artículo 17”²²¹. Nosotros, en cambio, creemos que es precisamente ese argumento el que permite sostener la tesis contraria, pues el hecho de que el trabajo le sea ofrecido por su fama como deportista, y no como comentarista, excluiría la posibilidad de que sea calificado como artista o *enterteiner*, al no ser esta su verdadera ocupación, aquella para la que se encuentra especialmente capacitado y para la que se prepara de forma regular, y teniendo en cuenta que tampoco estaría llevando a cabo una actuación personal en calidad de deportista (pues es evidente que comentar o analizar un evento deportivo no es una actividad deportiva), el artículo 17 no podría resultar de aplicación por ninguna de las dos vías.

La India, por su parte, defiende una interpretación más amplia del ámbito de aplicación del artículo 17, pues entiende que toda remuneración que perciba un artista (*enterteiner*) o un deportista por cualquier actividad personal en el Estado de la fuente, y no solo aquellas que tengan una estrecha conexión con una actuación pública, debería estar

²¹⁹ Así se indica en el tercer ejemplo del párrafo 9.1 de los Comentarios al artículo 17: “Limitarse a informar o comentar un espectáculo o evento deportivo en el que el comentarista no participa no puede considerarse como actividad de un artista o deportista actuando como tal. De esta forma, por ejemplo, la remuneración que un deportista retirado o lesionado puede recibir por aportar sus comentarios durante el desarrollo de un evento deportivo en el que no participa no estaría cubierto por el artículo 17”.

²²⁰ Mientras que los países miembros de la OCDE pueden efectuar reservas y observaciones a los Comentarios oficiales al Modelo de Convenio, a los países que no son miembros se les permite dejar constancia de su posicionamiento respecto a los preceptos del Modelo y a los criterios expresados en los Comentarios mediante las llamadas ‘Posiciones’, que, al igual que aquellas, son objeto de publicación acompañando a los Comentarios.

²²¹ El texto original en inglés de la posición que mantiene Argentina es el siguiente (posición número 5 de las economías no integradas en la OCDE respecto a los Comentarios del artículo 17): “*Argentina does not share the interpretation in paragraph 9.1 because it considers that, in some cases, the fee that a former or injured sportsperson would earn for offering comment during a broadcast of a sports event in which that person does not participate, may be received for personal activities of that person of an entertainment nature. In such cases, he/she is offered the job (and the relevant income) because of his/her fame as a sportsperson and not for his/her reputation as a commentator, and therefore such income is covered by Article 17*”.

cubierta por dicho precepto, lo cual incluiría los ingresos por comentar la retransmisión de un evento de carácter lúdico o deportivo²²².

Se trata por tanto de un reparo relacionado con el ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 (que abordaremos en el próximo Capítulo IV). Pero en realidad, la cuestión que subyace tras este debate pasa por dilucidar si el futbolista (y, en general, cualquier otro deportista) antes que como deportista debería ser catalogado, por el interés público que generan su imagen y su fama, como una modalidad más de *enterteiner*, de tal manera que cualquier actuación dirigida a la audiencia o al público que lleve a cabo en el país de la fuente, con independencia de que consista o no en una actuación deportiva, pudiera quedar gravada en virtud del artículo 17. Dada su importancia, nos detendremos sobre esta cuestión en uno de los siguientes epígrafes.

b) Entrenadores (u otros miembros del cuerpo técnico) que forman parte del espectáculo deportivo: ¿está justificado un tratamiento diferenciado al de los propios jugadores?

Aunque los Comentarios al artículo 17 no realizan ninguna alusión expresa a los entrenadores ni a otros miembros del cuerpo técnico de los equipos deportivos, parece más o menos pacífica, tanto a nivel doctrinal²²³, como en el plano administrativo²²⁴, la exclusión de los mismos del concepto de deportista. Los Comentarios oficiales, en concreto, el párrafo 3, así lo dejan sentado en relación con los artistas, afirmando la inaplicabilidad del concepto “al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, los cámaras en el rodaje de una película, los productores, los directores cinematográficos, los coreógrafos, el equipo técnico, los acompañantes que viajan con un grupo pop, etc.)”, criterio que parece necesariamente trasladable al terreno del deporte. Sin embargo, los argumentos que normalmente se han venido esgrimiendo para sostener tal exclusión, que pueden resumirse en el hecho de que estos sujetos no participan de una manera directa en la actividad deportiva (entendida esta como una actividad puramente competitiva en la

²²² Posiciones número 7 y 8 de las economías no integradas en la OCDE respecto a los Comentarios del artículo 17: “India does not agree with the interpretation given in paragraph 9 restricting the scope of Article 17 only to personal activities that have a close connection with performance. India considers that any consideration received by an entertainer or a sports person for any personal activity, including appearance is covered by Article 17. India does not agree with the third example in paragraph 9.1, related to reporting or commenting activities during the broadcasting of an entertainment or sports event, as it considers that such activities are covered by Article 17”.

²²³ Entre otros, ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2005), pág. 262, ZOUBEK (2007), pág. 50, TATLEK (2014), pág.54, o CORDEWENER (2015), pág. 1332. Del mismo modo, BLÁHA (2007), pág. 132 y 133, que pone el ejemplo del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre Australia y Nueva Zelanda, cuyo artículo relativo a las rentas de artistas y deportistas sí señala de manera expresa que los entrenadores y otros miembros del cuerpo técnico entran dentro de su ámbito de aplicación, para justificar que se trata de una excepción a la regla general en virtud de la cual estos sujetos están excluidos del ámbito de aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE.

²²⁴ Véase, por ejemplo, la Consulta Vinculante V1405-09, de 15 de junio de 2009, de la Dirección General de Tributos, en la que se le consultaba acerca de la tributación de la prima obtenida por el ayudante del seleccionador nacional de fútbol por la labor prestada durante un partido disputado por la selección nacional en Austria. La Consulta concluye señalando que “no es de aplicación al caso ninguna de las reglas específicas previstas en el Convenio porque un ayudante del seleccionador nacional no practica el deporte y por tanto no parece que encaje en el espíritu del artículo 18 del Convenio. Por su parte, en la Consulta General 0863-02, de 4 de junio de 2002, el órgano consultivo descartó que resultara aplicable el artículo 17 sobre las rentas obtenidas en España por el entrenador del equipo olímpico mexicano de judo.

que solo intervienen los jugadores), nos parecen algo pobres y nos invitan a una reflexión más detenida sobre el rol que desempeñan los entrenadores de fútbol dentro del espectáculo que rodea los eventos deportivos.

En este sentido, debemos comenzar recordando que el término deportista al que se refieren los Comentarios al artículo 17 abarca tanto las modalidades deportivas donde priman las capacidades físicas, como aquellas otras en las que tan solo se requieren habilidades intelectuales²²⁵. El factor clave para que estas actividades se sitúen dentro del ámbito de aplicación del precepto no está, por tanto, en las concretas destrezas o aptitudes requeridas para su práctica, sino en el componente escénico de su realización, es decir, en la participación en una actividad que va dirigida al entretenimiento o disfrute del público.

Y es en este punto donde encontramos una primera similitud entre los entrenadores de fútbol y los propios jugadores, pues es evidente que la actuación de ambos sujetos durante un partido de fútbol participa plenamente de ese elemento escénico. Las actividades que desarrollan ambos sujetos, los unos desde el área técnica y los otros dentro del terreno de juego, se llevan a cabo a la vista de toda la audiencia (tanto aquella que acude a presenciar el partido en el estadio, como la que sigue el partido por televisión o Internet). Es cierto que la incidencia que los futbolistas pueden tener en el devenir del juego resulta más palmaria, pero eso no significa que los entrenadores no intervengan en modo alguno en el desarrollo de la actividad deportiva. Al contrario, con sus indicaciones tácticas a los jugadores y con sus decisiones sobre la estrategia a seguir, el posicionamiento de estos en el terreno de juego, las sustituciones a efectuar, etc., la actuación de los entrenadores puede resultar tan decisiva para el resultado final de un partido como la de los propios futbolistas.

Es más, si comparamos la actividad personal de los entrenadores con la desarrollada por los jugadores suplentes, sujetos que *a priori* sí entrarían dentro del ámbito de aplicación del precepto (en tal sentido, véase el apartado 3.2.2), la diferencia de trato entre unos y otros resulta difícilmente justificable. En el caso de los jugadores suplentes, si no llegan a disputar ni un solo minuto del partido en cuestión, entendemos que no debe considerarse materializada su participación en el evento deportivo y, por tanto, que no resultaría justificable la aplicación del artículo 17. En cambio, los entrenadores de fútbol, como venimos sosteniendo, siempre intervienen, con mayor o menor acierto y aunque sea de

²²⁵ En este sentido, ZOUBEK (2007), pág. 43, defiende que el artículo 17 también cubre aquellas actividades que implican habilidades intelectuales, siempre que las mismas sean realizadas con el propósito de entretener o divertir a la audiencia, por lo que considera que el término deporte tiene un significado más amplio que no puede limitarse a las modalidades puramente físicas. En cambio, otros autores, como SANDLER (2008), pág. 224, entienden que ese tipo de actividades podrían quedar abarcadas, en todo caso, en el concepto de *enterteiner*, pero no en el de deportistas y lo cierto es que el párrafo 6 de los Comentarios al artículo 17 señala que el precepto es igualmente aplicable a las rentas derivadas de actividades como el billar, el ajedrez o el bridge. Aunque se trata de una mera cuestión terminológica, el citado comentario no especifica si en tales casos estaríamos ante deportistas o *enterteiners*, si bien la ubicación del mismo, justo tras el Comentario quinto, relativo al concepto de deportista, y no tras los Comentarios tercero y cuarto, que se refieren a los artistas y *enterteiners*, parece sugerir que habrían de ser consideradas como modalidades deportivas.

una manera indirecta, en el desarrollo de la actividad deportiva, de ahí que defendamos su inclusión en el ámbito subjetivo del precepto.

Se podría objetar que, además de esa labor ‘escénica’ que se lleva a cabo durante el desarrollo de los partidos, el entrenador desempeña (y es remunerado por) otras tareas que no gozan de ese carácter público, pero tal circunstancia no debería implicar, sin más, su plena exclusión del ámbito de aplicación del precepto, sino que, dado el carácter híbrido de su actuación, habría que acudir a la regla que establecen los Comentarios al artículo 17 en su apartado cuarto, con arreglo a la cual habría que valorar el conjunto de actividades desarrolladas por el entrenador en el país de la fuente para verificar si prevalecen las de naturaleza escénica (dirección del equipo desde la zona técnica durante el partido, intervenciones ante los medios de comunicación, etc.) respecto a aquellas otras que no son de tal naturaleza (reuniones con el cuerpo técnico para preparar el partido, charlas previas con los jugadores, sesiones de video, etc.).

Pero es que además, si dejamos a un lado el grado de intervención en el desarrollo del juego y nos ceñimos exclusivamente al elemento del espectáculo, nos parece innegable que los entrenadores deben situarse, como mínimo, al mismo nivel que los futbolistas y prueba de ello es que tanto con carácter previo a los partidos oficiales, como a la finalización de los mismos, los entrenadores suelen verse obligados a dar una rueda de prensa que es objeto de retransmisión a través de diversos medios (radio, televisión, internet, etc.), mientras que los futbolistas solo deben pasar por ese trámite en determinadas ocasiones. Ello se debe, sin duda, al interés mediático que despierta la figura del entrenador como parte integrante del espectáculo deportivo²²⁶.

Otra similitud que encontramos entre entrenadores y futbolistas y que permitiría, a nuestro juicio, asimilar el rol de unos y otros a efectos de la posible calificación de aquellos como deportistas, es el hecho de que ambos sean objeto de ‘evaluación pública’ mediante la elaboración de clasificaciones o *rankings* periódicos en los que se valora y se premia la trayectoria y los resultados deportivos alcanzados por unos y por otros²²⁷.

Por último, si atendemos a la finalidad con la que fue concebido el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, que no es otra (si nos basamos en los Comentarios oficiales) que la de evitar los problemas prácticos que puede encontrar el país de la residencia a la hora de someter a gravamen a un grupo de sujetos que, añadimos nosotros, se caracteriza por percibir cuantiosos ingresos en breves periodos de tiempo por sus actuaciones en el extranjero, tampoco se entiende la exclusión de los entrenadores de fútbol, pues estos

²²⁶ En sentido similar CORDEWENER (2016), pág. 134, señala que la línea divisoria entre jugadores y entrenadores no resulta convincente toda vez que estos últimos “han comenzado a atraer más atención pública (e incluso salarios más elevados) que los propios jugadores”.

²²⁷ Estos factores son precisamente los que llevan a TETLAK (2014), pág. 49, a defender el carácter de deportistas o, cuanto menos, de cuasi deportistas (“*quasi-sporty character*”) de los jugadores de billar, ajedrez, bridge o póker.

gozan del mismo grado de movilidad internacional que los futbolistas y suelen percibir salarios similares, cuando no superiores, al de los propios jugadores²²⁸.

De todo lo anterior podemos concluir que la diferencia de trato que reciben en el Modelo de Convenio de la OCDE las rentas de los entrenadores de fútbol, en comparación con el que se dispensa a las rentas de los futbolistas, está totalmente injustificada y que la exclusión de aquellos del ámbito de aplicación del artículo 17 va en contra del espíritu y la finalidad de la norma, lo cual nos lleva a propugnar la necesidad de una modificación del texto del precepto (o, al menos, de los Comentarios al Modelo de Convenio) en el sentido de considerar incluidos dentro del concepto de deportistas y, por tanto, dentro del ámbito subjetivo del precepto, a aquellos entrenadores que, como ocurre en el fútbol y en otras disciplinas deportivas²²⁹, participan personalmente, de una manera activa y a la vista del público, en el desarrollo de los eventos deportivos.

¿Podría sostenerse una tesis similar en el caso de los árbitros? Sin duda concurren algunos elementos en los que resulta obligado extraer el paralelismo. Pero quizás convenga en este punto detenerse a reflexionar sobre cuáles son algunos de los fundamentos de la defensa del gravamen en el país de la fuente de artistas y deportistas y por qué de ese gravamen los Comentarios oficiales excluyen al personal conectado con las actuaciones artísticas o deportivas, pero que no es propiamente artista ni deportista. Y hacerlo teniendo en cuenta que nos hallamos ante una regla en buena medida excepcional y que como tal excepción, su fuerza expansiva debe ser administrada con prudencia.

Por un lado, cuando el Modelo de Convenio de la OCDE, en su función de distribución de la potestad impositiva entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia, se plantea en qué casos va a decantarse por el Estado de la fuente, lo va a hacer en supuestos en los que la conexión de la renta con el territorio del país de la fuente es especialmente sólida (el ejemplo de las rentas inmobiliarias es muy expresivo en esta línea). Esa solidez territorial reforzada concurre, según nuestro punto de vista, en el caso del artículo 17, puesto que en las actuaciones de artistas y deportistas el lugar donde se celebre la actuación no es un componente irrelevante sino en buena medida definitorio del

²²⁸ En esta misma línea se sorprende SANDLER (1995), pág. 180, de la exclusión del precepto de los directores de cine o teatro, pues entiende que estos sujetos son a menudo incluso más populares que los propios actores que dirigen y que ambos perciben retribuciones muy elevadas por su trabajo. También SANDLER (2008), reflexionando sobre la pretendida finalidad del artículo 17 (la dificultad de gravar las ‘actividades itinerantes’ de artistas y deportistas), se pregunta por qué deben quedar excluidos del ámbito de aplicación del precepto otros sujetos como los árbitros o los *caddies* de los jugadores profesionales de golf, si ambos intervienen en eventos públicos teniendo que desarrollar una actuación física y percibiendo una remuneración por tal actuación. Por su parte, PISTONE y SCHAFFER (2015), pág. 57, también recurren a esta interpretación teleológica del precepto para criticar la diferencia de trato que dispensan los Comentarios a dos categorías de sujetos que, a su modo de ver, se encuentran en una situación comparable: un expolítico que acude al país de la fuente a dar una conferencia pública, por un lado (que estaría expresamente excluido del artículo 17), y un cómico que realiza un monólogo, por otro (que queda evidentemente incluido).

²²⁹ Esta circunstancia es igualmente apreciable en ciertas modalidades deportivas, como el baloncesto, el fútbol sala o el balonmano, donde están permitidos los ‘tiempos muertos’, interrupciones del juego durante las cuales el entrenador aprovecha para reunirse con sus jugadores en pleno terreno de juego de cara a trasladarles las oportunas instrucciones tácticas. Estas ‘charlas técnicas’, además, suelen ser retransmitidas por parte de los medios audiovisuales que cubren el evento deportivo.

acontecimiento. Por aplicarlo al campo del fútbol o del deporte en general, la sede de las olimpiadas o la sede de una final de una competición es un dato esencial que se asocia de modo indeleble a la propia actuación deportiva (basta pensar en la trascendencia que se está concediendo al hecho de que el próximo Mundial de Fútbol se dispute en Catar). Pero dicho vínculo entre territorio y actividad deportiva debe tener consecuencias fiscales (el gravamen en el Estado de la fuente, gravamen que compense además la inversión o el gasto organizativo) solo en el círculo de protagonistas directos de la actuación deportiva, que son los que desencadenan y los que justifican el relieve que pueda alcanzar la sede donde se desarrolla el evento.

Por otro lado, también se aprecia entre los fundamentos del artículo 17 cierto matiz de progresividad en el sentido de una preocupación ante la posibilidad de que las rentas especialmente elevadas con las que se identifica el ámbito artístico y deportivo puedan dejar de tributar por dificultades prácticas de control cuando son rentas transnacionales, así como un rechazo a la idea de que el país de la fuente haya de renunciar totalmente al gravamen de dichas rentas de considerable cuantía.

De la combinación de ambos factores resulta que el alcance subjetivo del artículo 17 solo tiene sentido, a nuestro juicio para aquellos a quienes pueden imputarse tales rasgos decisivos (en quienes recaiga el protagonismo fundamental desencadenante del espectáculo y la obtención de elevadas rentas), rasgos que no confluirían al menos con carácter general en los personajes colaterales del ámbito del deporte, de modo que para ellos lo razonable es aplicar las reglas establecidas en los convenios con carácter general respecto de cualquier tipo de trabajo o actividad.

4. LA ACTUACIÓN DEL FUTBOLISTA EN CALIDAD DE DEPORTISTA EN EL ESTADO DE LA FUENTE

Ya ha quedado anticipado y con rotundidad que el hecho de que sea un deportista quien obtiene rentas en un país extranjero no es suficiente para que el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE resulte de aplicación, pues es igualmente necesario que se haya producido en ese país extranjero una actuación personal en calidad de deportista. Ello supone que la mera condición de deportista de un sujeto no otorga automáticamente la potestad de gravamen sobre las rentas que este tipo de sujetos puedan obtener en el país de la fuente, sino solo en caso de que concurra la condición *sine qua non* de una actuación deportiva en el mismo.

Este segundo requisito, por tanto, va a resultar decisivo para la correcta aplicación del artículo 17, pues si tenemos en cuenta que en la actualidad los futbolistas realizan actividades diversas y obtienen rentas de múltiples fuentes (en primer lugar de su profesión, como es lógico, pero también como empresarios, inversores, figuras publicitarias, etc.), la identificación del verdadero origen o la verdadera causa de cada una de ellas es lo que nos va a permitir determinar qué precepto del convenio resultará aplicable en cada caso.

Así pues, la correcta calificación de las rentas pasa por aislar las rentas efectivamente deportivas, esto es, las ligadas al talento del deportista y a su actuación como tal, de aquellas otras que no tengan esa naturaleza. Solo las primeras entran dentro del objeto del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, no así el resto, a las que serán de aplicación, en su caso, otros preceptos del Convenio.

Así pues, la correcta calificación de las rentas pasa por aislar las rentas, o más exactamente, las actividades efectivamente deportivas, de aquellas otras actividades que no tengan tal naturaleza, de manera que solo cuando se produzca una actividad llevada a cabo como deportista, podrán someterse a imposición, entonces sí, las rentas que deriven de esa actividad, esto es, las ligadas al talento del deportista y a su actuación como tal. Pero el alcance exacto de las rentas que se consideran derivadas de la actuación deportiva y que por ende pueden ser gravadas en el país de la fuente en virtud del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, es una cuestión que estructuralmente pertenece al ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 (Capítulo IV) Por ahora, solo nos corresponde subrayar que la regla prevista en los convenios para los deportistas procede solo si existe actuación del deportista.

En efecto, en este apartado examinaremos las condiciones que ha de reunir la actividad del futbolista en el país de la fuente para que la misma pueda ser considerada una actuación deportiva y, por tanto, una vez cumplido el segundo requisito determinante de la existencia del presupuesto subjetivo, para que las rentas que de ella deriven (ahí ya pasamos al ámbito objetivo, para el que nos remitimos al Capítulo IV) puedan ser gravadas en dicho país en virtud del artículo 17. En esta tarea nos apoyaremos de nuevo en los Comentarios al Modelo de Convenio y veremos que, en algunos aspectos, no guardan la coherencia que debieran entre sí, lo que sin duda lesiona la pretendida seguridad jurídica que la OCDE trata de proporcionar a los Estados y a los contribuyentes con la publicación de esta ‘guía interpretativa oficial’ que se supone representan los Comentarios.

4.1. Condiciones que ha de cumplir la actividad del futbolista en el país de la fuente para ser considerada una actuación deportiva

El artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE se limita a señalar, sin más detalle, que la renta debe obtenerse del ejercicio de una actividad personal como deportista en el Estado de la fuente. Han sido, por tanto, los Comentarios al precepto, la doctrina y los órganos administrativos y judiciales los que han ido perfilando las condiciones que debe reunir tal actividad para que se entienda cumplido este segundo requisito.

En primer lugar, si hay algo que queda claro de la lectura del precepto es que debe tratarse de una actuación personal del deportista y que dicha actuación ha de tener lugar en el Estado de la fuente. El primer extremo resulta lógico por la propia naturaleza de la actividad deportiva, pues si lo que se pretende gravar es la actuación de un deportista en calidad de tal, dicha actuación difícilmente podrá ser ejecutada por otra persona que no sea el propio deportista. No estamos, por tanto, ante una actividad delegable o que pudiera

llevarse a cabo en nombre y por cuenta del deportista, por lo que el cumplimiento de este requisito no debe suponer mayores problemas²³⁰.

En cuanto al desarrollo de la actividad en el Estado de la fuente, también se trata de un requisito lógico, pues con él se viene a exteriorizar el punto de conexión necesario entre la actividad generadora de las rentas y el Estado al que se va a conceder la potestad de gravamen sobre tales rentas. Como señalan los Comentarios al precepto, la actuación deportiva se entenderá realizada en el lugar donde el deportista esté presente físicamente durante la realización de las actividades por las cuales recibe la remuneración en cuestión²³¹. Así pues, para que el precepto resulte de aplicación será necesario que un futbolista residente en uno de los Estados contratantes realice físicamente una actividad deportiva en el territorio del otro Estado contratante.

En segundo lugar, del examen de los Comentarios se extrae que para que estemos ante una actuación como deportista (en inglés, *performance*²³²) el sujeto debe intervenir en un evento deportivo. Aunque no se concreta qué debemos entender por evento deportivo, de los diferentes ejemplos que emplean los Comentarios se desprende una definición amplia, ya que los mismos se refieren de manera indistinta a partidos, torneos o competiciones deportivas. No se exige que tengan carácter oficial, pues basta con que sean partidos o competiciones de carácter amistoso o de exhibición.

Lo que no especifican los Comentarios pero sí ha venido sosteniendo la doctrina de forma unánime es que debe tratarse de una actuación pública, es decir, una actuación dirigida a la audiencia, ya sea porque se celebra directamente ante espectadores, ya sea porque es retransmitida por medio de algún canal de comunicación²³³. Sin embargo, tal y como analizaremos en el apartado siguiente, esta interpretación se ha visto seriamente amenazada tras la modificación de los Comentarios en el año 2014 con la incorporación de una regla específica para las actividades preparatorias o de entrenamiento.

²³⁰ Algunos autores han interpretado este requisito en el sentido de excluir del ámbito de aplicación del artículo 17.1 a todo sujeto que no sea una persona física y, en concreto, a cualquier tipo de entidad que, estando integrada por deportistas, lleve a cabo una actuación deportiva en el Estado de la fuente. Véase, por ejemplo, GARCÍA PRATS (2004), págs. 850 a 853. Se trata, no obstante, de un extremo que a nuestro modo de ver no admite ningún género de dudas pues precisamente para ampliar el ámbito subjetivo de aplicación del precepto a ese tipo de entidades se añadió su segundo apartado, como tendremos ocasión de ver en el Capítulo V.

²³¹ Párrafo 9.2 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE: “Tal y como se indica en el apartado 1 de los comentarios al Artículo 15, el empleo se entiende realizado donde el empleado está físicamente presente durante la realización de las actividades por las cuales recibe su remuneración como trabajador”.

²³² En su versión original en inglés, los Comentarios hacen referencia constantemente al término “*performance*”, cuya primera acepción en el *Oxford English Dictionary* es: “*An act of presenting a play, concert, or other form of entertainment*”, lo que en español sería: “Acto de presentación de una obra, concierto u otra forma de entretenimiento”.

²³³ Podemos citar en este sentido a SANDLER (1995), pág. 179, VOGEL (1997), pág. 977, GARCÍA PRATS (2004), pág. 847, ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2005), pág. 262, MOLENAAR (2005), pág. 72, TRAPÉ VILADOMAT (2006), pág. 355, BLÁHA (2007), pág. 123, ZOUBEK (2007), pág. 40, CAÑERO VERA (2012), pág. 40, CORDEWENER (2015), pág. 1322, ÓRTIZ CALLE (2015), pág. 6, PISTONE y SCHAFFER (2015), pág. 54, TETLAK (2014), págs. 62 a 64, o DE LOS SANTOS POVEDA y RUBIO CUADRADO (2016), pág. 703.

Llegados a este punto, son las propias singularidades que observamos en la práctica de aquellos deportistas profesionales que actúan de manera frecuente en el extranjero (y en particular en la de los futbolistas), y el decisivo papel que va a desempeñar el requisito que venimos examinando en la posible aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio, lo que nos lleva a reflexionar sobre una serie de cuestiones problemáticas que, según nuestro criterio, no encuentran una fácil solución a la luz de los Comentarios oficiales al precepto.

Con el planteamiento de tales interrogantes y su posterior análisis observamos en los Comentarios una falta de coherencia en ciertos aspectos que, a nuestro modo de ver, resultan fundamentales para la correcta aplicación del precepto, lo que debería llevarnos a una seria reconsideración del sentido actual adoptado por algunos de estos Comentarios, a fin de que los mismos recuperen la debida coherencia entre sí y muestren la consistencia necesaria para garantizar un régimen de tributación a nivel internacional que de verdad sea eficaz para los Estados y fiable para los sujetos implicados.

4.2. Interrogantes derivados del déficit de coherencia de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE

4.2.1. ¿Hasta dónde alcanza el concepto ‘evento deportivo’?

Como hemos anticipado, los Comentarios al artículo 17 aluden en diferentes ocasiones a la actuación del sujeto en un evento deportivo (“*sport event*”) como elemento clave para entender cumplido el requisito de la actividad en calidad de deportista. Sin embargo, en sus distintos párrafos no damos con una definición, ni siquiera con una aproximación, al concepto de evento deportivo y lo único que podemos encontrar son varios ejemplos ilustrativos en los que se alude de manera indistinta a partidos, torneos o competiciones deportivas.

Una primera duda que podría surgir de esa falta de definición es si el precepto requiere la presencia de un elemento competitivo y en ese sentido, aunque algunos autores han sostenido que el evento deportivo debe ser de carácter competitivo para quedar inserto en el ámbito de aplicación del artículo 17²³⁴, lo cierto es que de los Comentarios al precepto no se puede extraer tal conclusión pues, más bien al contrario, de los mismos se desprende que el factor competitivo es irrelevante y que la clave se encuentra, de nuevo, en el factor espectáculo, esto es, en la idoneidad del evento para divertir o entretener al público.

Así pues, parece claro que el concepto evento deportivo ha de abarcar cualquier tipo de partido de fútbol, ya sea de competición oficial, de carácter amistoso o de mera exhibición, pero también que no se debe limitar estrictamente a los partidos, pues de igual modo debería comprender aquellos otros eventos en los que se practique el fútbol bajo un cierto grado de organización (que no de competición) y con ánimo de divertir o entretener a una determinada audiencia. Nos referimos, por ejemplo, a exhibiciones o concursos en los que se pongan a prueba diferentes habilidades futbolísticas (por ejemplo, los lanzamientos de faltas), pues en tales eventos estaríamos en presencia de los tres factores

²³⁴ Puede verse en este punto CORDEWENER (2015), pág. 1332, con cita a varios autores.

que hemos identificado como característicos o determinantes de la aplicación del precepto: (1) ejercicio de una actividad deportiva, (2) dirigida al público, (3) con la intención de entretener o divertir.

Sin embargo, dejando a un lado ese tipo de eventos, cuya calificación consideramos pacífica, podemos encontrar otros supuestos en los que no queda tan claro si estaríamos ante un evento deportivo en el sentido requerido por el artículo 17 del Modelo de Convenio. Pensemos, por ejemplo, en una entrevista, reportaje o acto publicitario al que acude un futbolista, en un país en el que no reside y en el que no va a participar en partido o competición alguna. En circunstancias normales dicho evento no podría catalogarse como evento deportivo, pero podría cambiar el dictamen si, en un momento determinado, se le pide que haga una breve demostración de sus habilidades futbolísticas²³⁵. ¿Sería suficiente con esa breve demostración técnica para entender que estamos ante un evento deportivo? ¿Estaría, en tales casos, actuando el futbolista en calidad de deportista? La respuesta, de nuevo, se antoja difícil, pues nos situamos en esa “zona de grises” a la que aluden los Comentarios en las que se hace necesario valorar el conjunto de actividades que lleve a cabo el futbolista durante el acto en cuestión²³⁶. Así pues, aplicando por analogía la regla que establecen los Comentarios al precepto en su párrafo cuarto²³⁷, si el elemento deportivo constituye una parte insignificante de su actividad durante el acto, predominando, por tanto, el elemento informativo, publicitario o cultural, no podríamos considerar que se trata de un evento deportivo y, por tanto, la renta que obtuviera por su participación en el mismo debería quedar fuera del ámbito de aplicación del artículo 17. En cambio, si durante el acto en cuestión predominara la actuación deportiva del futbolista, sí podríamos entender que se trata de un evento deportivo a los efectos del artículo 17.

4.2.2. *¿Cuál ha de ser el grado de participación del futbolista en el evento deportivo?*

Si damos por supuesto que nos encontramos ante un evento deportivo en el sentido que exige el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, el siguiente interrogante que se nos plantea tiene que ver con el grado de participación del futbolista durante el desarrollo de dicho evento para que se entienda cumplido el requisito subjetivo de la actuación en calidad de deportista.

La cuestión surge a raíz de dos circunstancias singulares que se dan en el fútbol y en otras modalidades deportivas: la amplitud de las plantillas de los clubes y la limitación normativa del número de jugadores que pueden ser convocados y alineados durante la

²³⁵ Son frecuentes este tipo de situaciones en las que, por ejemplo, se pide al futbolista que participe en un ‘mini-partido’ con los más jóvenes, que realice una prueba técnica o que afronte un determinado reto de habilidad (como golpear la pelota un número de veces sin que caiga al suelo).

²³⁶ Es el párrafo 3 de los Comentarios al artículo 17 el que nos advierte de que “existe entre ambos supuestos una zona de grises en la que será necesario valorar el conjunto de las actividades de la persona en cuestión”.

²³⁷ El párrafo 4 de los Comentarios va dirigido a aquellos sujetos que combinan su actividad como *entertainer* con otras en las que no se aprecia el elemento escénico (se ponen como ejemplo una persona física que dirige un espectáculo y actúa en él o que dirige o produce un programa de televisión o una película y actúa también en cualquiera de los dos), pero entendemos que la regla de reparto que en él se establece puede ser perfectamente aplicable al supuesto que nos ocupa.

disputa de los partidos. Así, si lo normal es que un equipo de fútbol profesional esté integrado aproximadamente por veinticinco jugadores, no todos ellos pueden ser convocados para cada encuentro²³⁸ y, de los jugadores que formen parte de la convocatoria para un concreto partido, tan solo once podrán ser alineados en el equipo titular, mientras que el resto comenzaría el partido en el banquillo, como jugadores suplentes. De estos jugadores suplentes, solo algunos podrían llegar a disputar el encuentro, si así lo decidiese el cuerpo técnico, en sustitución de alguno de sus compañeros, pues el número de sustituciones también suele estar limitado por la normativa de la competición²³⁹.

Este exceso de jugadores en la plantilla respecto al número de jugadores que pueden formar parte de las convocatorias para los partidos y, más aún, respecto a los que pueden llegar a ser alineados por el cuerpo técnico durante el encuentro, provoca situaciones en las que los futbolistas, pese a desplazarse con la expedición de su equipo al lugar donde se celebra el partido en cuestión, finalmente no podrán participar en el mismo.

Así, es posible y, de hecho, bastante frecuente que para la disputa de un partido o un torneo que se celebra en el extranjero (normalmente con motivo de una competición internacional, pero ahora también, como vimos en el Capítulo I, con ocasión de ciertas competiciones nacionales) un equipo de fútbol desplace más jugadores de los que pueden ser convocados y, por supuesto, de los que serán alineados por el entrenador, lo que nos lleva a reflexionar sobre cuál debe ser el rol o grado de intervención del futbolista en tales encuentros para que se entienda que, efectivamente, desarrolla una actividad deportiva en el sentido del artículo 17. La variada casuística que podemos encontrar en la práctica nos lleva a distinguir cuatro soluciones o criterios alternativos que exponemos y valoramos a continuación:

a) El criterio del desplazamiento al extranjero en calidad de deportista

En virtud de este primer criterio que ensayamos, el simple desplazamiento al extranjero como jugador de la plantilla del club de fútbol, esto es, en su calidad de futbolista, sería suficiente para que el artículo 17 resultara de aplicación. Así pues, a partir de semejante conclusión, sería irrelevante si el futbolista finalmente es convocado para el partido y, de

²³⁸ El número máximo de jugadores que pueden ser convocados para los partidos depende de la competición en cuestión. Así, por ejemplo, tanto en la Liga de Fútbol Profesional española, como en las competiciones de clubes europeas (*Champions League* y *Europa League*) este número asciende a 18 jugadores. Sin embargo, en los últimos años se observa una tendencia a ampliar ese número máximo de jugadores convocables para cada partido, y muestra de ello es que para las finales de las mencionadas competiciones europeas en la temporada 2018/2019 los clubes pudieron convocar hasta 23 jugadores. En la misma línea, en el campeonato de liga italiano, también desde la temporada 2018/2019, se permite convocar para cada encuentro a todos los integrantes de la plantilla, esto es, sin limitación alguna.

²³⁹ El número máximo de sustituciones también depende de la normativa de cada competición. Así, en las competiciones oficiales lo normal es que se permitan hasta tres cambios (en ciertas competiciones también se admite un cambio adicional en caso de que el partido llegue a la prórroga), mientras que en los partidos amistosos y en las competiciones no oficiales se suele pactar un número superior o, incluso, ilimitado de cambios. En el fútbol profesional, a diferencia de lo que ocurre en la mayoría de deportes que se disputan por equipos (como en el baloncesto, balonmano, fútbol sala, rugby, etc.), no se permiten los ‘cambios volantes’, es decir, que si un futbolista sale del terreno de juego para ser sustituido por otro jugador no puede volver a participar en el partido.

igual modo, si es alineado por el entrenador, desde el inicio o mediante sustitución, pues lo determinante sería su presencia física en el país de la fuente en calidad de deportista.

Se trata de una solución que entendemos inadmisibles pues, en primer lugar, iría en contra del propio texto del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE que, recordemos, exige “una actuación personal como deportista” y no una simple presencia física como tal.

Se trata de una solución que puede parecer desproporcionada e incluso ajena a la interpretación literal de la norma, pues iría en contra del propio texto del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE que, recordemos, exige *el ejercicio de su actividad personal como deportista* y no una simple presencia física como tal.

Igualmente, el criterio resultaría difícilmente aceptable a partir de lo dispuesto en varios de los Comentarios al precepto. Por un lado, en aquellos comentarios que ponen el acento en el aspecto escénico de la actuación²⁴⁰ como factor clave para determinar la aplicación del precepto, factor que no se observa en la actuación de los jugadores que, pese a desplazarse con el club, finalmente no son convocados para la disputa del encuentro. Por otro lado, si un futbolista lesionado que actúa como comentarista y que, por tanto, participa en cierta medida en el espectáculo televisivo o radiofónico, queda fuera del ámbito de aplicación del precepto, según el ejemplo concreto utilizado en los Comentarios²⁴¹, parece que también deberían verse excluidos los futbolistas lesionados o que por cualquier otra decisión técnica no sean convocados y que presencien el partido de su equipo desde la tribuna del estadio.

En esa medida, los futbolistas que pese a viajar con la expedición de su club al extranjero y, por tanto, pese a estar presentes físicamente en el país de la fuente, no formen parte de la convocatoria final para el partido en cuestión y, en consecuencia, no intervengan en modo alguno en el desarrollo del evento deportivo, acaso deberían quedar fuera del ámbito de aplicación subjetiva del artículo 17.

Desde la perspectiva opuesta y en apoyo a esta primera opción interpretativa, podríamos tener en cuenta que estos jugadores convocados es muy posible que en la práctica cobren primas o premios vinculados a ese partido o competición en el extranjero, aún sin jugar (es habitual ver en las entregas de medallas cuando termina una final balompédica, cómo reciben las medallas también el resto de jugadores no intervinientes). ¿Podemos considerar desvinculados del país donde se ha celebrado el evento las rentas o premios recibidos? Además, no se olvide que en los convenios se trata de dirimir cuál es el país más indicado para gravar unas rentas en conflicto y negar el derecho impositivo del país en el que se encuentra el jugador de la plantilla (desplazado y no convocado) supone atribuirlo sin cortapisas al país de residencia, país donde no solo no estaba desarrollando la actividad que da lugar a la percepción de la renta sino que ni estaba presente (si bien

²⁴⁰ Véase en particular el párrafo 4 de los Comentarios al artículo 17, que aun yendo dirigido al ámbito de los artistas, nos parece aprovechable para el ámbito de los deportistas.

²⁴¹ En este sentido, el párrafo 3 de los referidos Comentarios.

hay que reconocer que ese es un desenlace inherente al principio de tributación por la renta mundial de los residentes).

b) El criterio del ejercicio de cualquier tipo de actividad deportiva

En virtud de este segundo criterio que barajamos, no bastaría con invocar el simple desplazamiento al extranjero, pues aún sería necesario, como detalle añadido que concurriría con casi total seguridad en los jugadores desplazados y no convocados, que el futbolista desarrollase en el país de la fuente algún tipo de actividad deportiva, aunque no sea interviniendo en un evento deportivo en el sentido en el que lo hemos definido en el apartado anterior (esto es, con ánimo de entretener o divertir a una determinada audiencia), sino que sería suficiente con que el futbolista participara en sesiones de entrenamiento o preparación con su equipo o en otras actividades similares.

En este caso, los jugadores que se desplacen al extranjero y que no sean convocados para el partido en cuestión seguirían entrando en el ámbito de aplicación del precepto si participan junto al resto de sus compañeros en los entrenamientos previos al encuentro. Esta es la solución que se desprende tras la modificación de los Comentarios al artículo 17 en el año 2014 y de la que nos ocupamos en uno de los apartados siguientes, por lo que nos remitimos al mismo a efectos de su oportuna valoración.

c) El criterio de la participación (aunque sea pasiva) en el evento deportivo: los jugadores convocados

Este tercer criterio exigiría con mayor rigor la actuación o intervención del futbolista en un evento deportivo, aunque no sería necesaria su participación activa en el mismo sino que bastaría con que estuviera a disposición del entrenador como jugador suplente. Así pues, en virtud de esta solución, todos los futbolistas que formen parte de la convocatoria final para el partido que se dispute en el país de la fuente quedarían incluidos en el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 17²⁴². Sin necesidad de que se consuma la actuación, el grado de potencialidad que ha concurrido en estos casos es ya mayor que en el caso de los meramente desplazados y no convocados.

Aunque en los Comentarios al precepto no se dice nada sobre esta cuestión, sí que encontramos una alusión directa a este tipo de situaciones en el documento “Cuestiones relativas al artículo 17 del Modelo de Convenio”, publicado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en el año 2014²⁴³. En el párrafo 48 de dicho documento, el Comité responde a un sujeto que había planteado la cuestión de si la remuneración que recibe el miembro de una banda de música por el mero hecho de estar disponible para actuar en un

²⁴² Este es el criterio que sigue DANIS (2007), págs. 106 a 108, pues entiende que del texto del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE no se desprende que la participación en el evento deportivo deba ser directa, abarcando, por tanto, también a aquellos sujetos, como los jugadores suplentes, que participan en la actividad deportiva indirectamente. Por ese mismo motivo, el autor considera que los jugadores que se quedan en la grada (jugadores no convocados para el partido en cuestión) sí se excluyen del ámbito de aplicación del precepto, pues no participan en el evento deportivo ni siquiera de manera indirecta.

²⁴³ OCDE (2014 a), cuya versión original en inglés (titulada “*Issues related to Article 17 of the Model Tax Convention*”) puede consultarse en el siguiente enlace (último acceso en septiembre de 2019): <https://www.oecd.org/tax/treaties/report-article%2017-model-tax-convention.pdf>

concierto, aunque finalmente no lo terminara haciendo, entraría dentro del ámbito de aplicación del precepto. Pues bien, para justificar su respuesta afirmativa, el Comité de Asuntos Fiscales se remite precisamente al ejemplo de los deportistas que, según razona, reciben su sueldo con independencia de que al final participen o no en un determinado partido. El factor clave para adoptar esta solución, según el Comité, pasa porque “la aplicación del artículo 17 no depende de si finalmente el deportista participa o no en el partido, sino de que esté presente en el Estado con motivo de su actividad como deportista, lo que incluye estar disponible para el partido”²⁴⁴.

En nuestra opinión, la respuesta dada por el Comité de Asuntos Fiscales no encuentra apoyo pleno o directo en los Comentarios al artículo 17 sino que, más bien al contrario, resulta en alguna medida incoherente con aquellos, pues la mera disponibilidad del deportista para un determinado evento no permite observar en su actuación ni el factor de espectáculo ni el elemento escénico que—en buena parte de los ejemplos tratados en los Comentarios resultan determinantes para que la actuación deportiva quede encuadrada en el ámbito de aplicación del precepto²⁴⁵.

Por otro lado, los Comentarios señalan que los pagos percibidos con motivo de la cancelación de una actuación artística o deportiva tampoco pertenecen al ámbito del artículo 17²⁴⁶, lo que supondría admitir la exclusión del precepto de aquellos deportistas que, a pesar de estar disponibles en el país de la fuente para llevar a cabo una actuación deportiva, finalmente no pueden intervenir en ella debido a su cancelación (lo que sucede normalmente por cuestiones ajenas a la voluntad del propio artista o deportista, como, por ejemplo, sucede si se dan condiciones meteorológicas adversas), supuesto que resulta asimilable *mutatis mutandis* al de los futbolistas que pese a estar a disponibilidad de su equipo para un determinado partido, finalmente no participan en el mismo por decisión del cuerpo técnico (es decir, por una cuestión ajena a la voluntad del jugador). Este sería un argumento definitivo, a nuestro juicio, si se pudiera llegar a la conclusión de que la exclusión del artículo 17 para los pagos en caso de cancelación se aplica en todo caso, incluso cuando ya se hubiera producido el desplazamiento al país extranjero, aspecto que no nos atrevemos a asegurar desde la lectura del Comentario, porque al no precisarlo de manera expresa, no nos atrevemos a descartar que pueda estar dirigido a los pagos por cancelaciones a priori, sin llegar a acudir al territorio del país en cuestión, vertiente esta donde la exclusión sí resulta clara e inobjetable. Volvemos por tanto a criticar la

²⁴⁴ Según el texto original en inglés: “*The application of Article 17 does not depend on whether or not he actually participates in the match but on whether he is present in a State for the purposes of his activities as a sportsperson, which includes being available for the match*”. Llevando al extremo este argumento de la disponibilidad, resulta aplicable no solo a los jugadores suplentes convocados sino también a aquellos de la plantilla que se han desplazado sin llegar a ser finalmente convocados.

²⁴⁵ Sobre este particular véanse RYCHEN (2009), pág. 268, según el cual el país de la fuente no debe tener potestad de gravamen sobre las rentas de aquellos jugadores que no participan en los partidos, pues no estarían realizando en su territorio una actuación deportiva de carácter público, o CORDEWENER (2015), págs. 1332 y 1333.

²⁴⁶ Párrafo 9 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE: “Los pagos percibidos con motivo de la cancelación de una actuación tampoco pertenecen al ámbito del artículo 17, sino que les serán aplicables los artículos 7 o 15, según el caso”.

inconsistencia de los Comentarios oficiales al artículo 17, que no son capaces de resolver las dudas ni siquiera de aquellos supuestos que abordan directamente.

Tampoco llegamos a comprender, por si sirve el paralelismo, cuál puede ser la diferencia entre la figura del entrenador, que actúa y dirige a sus jugadores desde el área técnica, a la vista de todos, y el futbolista suplente que no llega a participar en el partido (y que, como mucho, podrá realizar tareas de calentamiento en un lateral del terreno de juego) para justificar que el primero quede fuera del ámbito de aplicación del precepto y el segundo no, pues probablemente la actuación del entrenador se sitúa mucho más cerca del elemento escénico y de espectáculo que trata de delimitar el precepto, que la del jugador que finalmente no participa en el encuentro.

Por todo lo anterior, aun siendo conscientes de que en el caso concreto de los futbolistas suplentes es difícil dirimir hasta qué punto está presente el elemento escénico en su actuación (pues, como decíamos, suelen realizar ejercicios de calentamiento a la vista del público antes y durante el transcurso del partido; ejercicios que, no obstante, realizarán junto a un sujeto, el preparador físico, que los Comentarios parecen excluir del ámbito de aplicación del precepto), en aras de preservar la debida coherencia de los Comentarios y poniendo el foco en el factor que parece que debe resultar decisivo en la aplicación del artículo 17, cual es la actuación del sujeto en el país de la fuente en una verdadera calidad de deportista, esto es, mostrando su talento y sus habilidades técnicas al público, habría tal vez que decantarse por seguir un criterio objetivo basado en la participación efectiva del futbolista durante el desarrollo del evento deportivo en cuestión.

d) El criterio de la participación efectiva en el evento deportivo

Como acabamos de indicar, este podría ser el criterio con el que se alcanzara un resultado más fiable y coherente, en tanto que atiende a un factor objetivo como es la participación efectiva del futbolista en el partido (ya sea desde el comienzo entre los once jugadores titulares, o entrando desde el banquillo como suplente) y, de esa forma, permite esquivar las dificultades prácticas que implica verificar si se dan los factores escénicos y de entretenimiento en su actuación y, en caso de darse, si tales factores son predominantes o insignificantes. Incluso podría entenderse como el más justo, pues al dispensar a los futbolistas suplentes que no intervienen en el partido un tratamiento similar al de otros sujetos que quedan excluidos del ámbito de aplicación del precepto (entrenadores, preparadores físicos y otros miembros del cuerpo técnico), evitaría discriminaciones injustificadas entre sujetos que se encuentran en situaciones idénticas o, cuanto menos, comparables.

Igualmente, podría argumentarse que es el criterio más acorde tanto con el espíritu del artículo 17 como con el sentido general de los Comentarios al precepto, en la medida en que se adecua con mayor precisión a los dos elementos que la doctrina ha venido identificando como determinantes para su aplicación. Por un lado, el elemento de espectáculo o entretenimiento, pues difícilmente se puede sostener que un jugador desde la grada o el banquillo pueda llevar a cabo una actividad catalogable como de espectáculo y, por otro, el elemento escénico, porque es posible que un futbolista que permanece

durante todo el encuentro en la grada o en el banquillo pase inadvertido tanto para el público que acude al estadio como para la audiencia que sigue la retransmisión del partido.

Siendo así, en virtud de este criterio, deberían quedar fuera del ámbito de aplicación del artículo 17 todos aquellos futbolistas que no participen propiamente en el evento deportivo²⁴⁷ (jugadores lesionados, jugadores no convocados que presencian el partido desde la grada, jugadores que permanecen todo el partido en el banquillo, etc.), mientras que sí entrarán dentro de aquel los futbolistas que intervengan en el partido en algún determinado momento, con independencia del tiempo que dure su intervención²⁴⁸.

Ahora bien, aunque esta pudiera ser presentada como la solución más aconsejable, lo cierto es que las últimas modificaciones efectuadas sobre los Comentarios al precepto no apuntan en esta dirección, lo que merece que nos detengamos a analizar el sentido de estos nuevos Comentarios y a examinar cuál ha sido la respuesta de la doctrina tras su incorporación.

4.2.3. *¿Debe tratarse de una actuación pública? Especial problemática en torno a las sesiones de entrenamiento o ‘stages’ de pretemporada de los clubes de fútbol*

Aunque se trata de una cuestión sobre la que no se pronunciaron los Comentarios al Modelo de Convenio hasta el año 2014, la doctrina sí había venido sosteniendo de forma prácticamente unánime que, para caer dentro del ámbito de aplicación del precepto, el evento deportivo debía consistir en una actuación pública, es decir, en una actuación dirigida a la audiencia, bien porque se celebrase directamente ante los espectadores, bien porque fuese retransmitida por algún tipo de medio digital o electrónico²⁴⁹.

En este sentido, son varios los argumentos que había estado utilizando la doctrina para entender exigible ese carácter público en la actuación del artista o deportista. En primer lugar, porque en el primer Proyecto de Convenio de la OCDE, del año 1963, el propio texto del artículo 17 hacía referencia a los “*public entertainers*”²⁵⁰ y aunque en este Proyecto tal expresión iba dirigida específicamente a los artistas y no a los deportistas, tiene de suyo un alto valor significativo para el conjunto de los sujetos recogidos en la norma, que si se han reunido en el mismo precepto, es lógicamente por participar de características y fines homogéneos; además, en un anterior Informe de la OCDE de 1958 (ya evocado en el Capítulo I), el concepto de “*public entertainers*” sí englobaba en su

²⁴⁷ Esta misma expresión es la que utilizan ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2005), pág. 262, al afirmar que: “Lo que sí parece claro es que el artículo 17 del MCOCDE afecta exclusivamente a aquellas personas que realizan una actividad física, por lo que, en principio, todos los deportistas o empresas involucradas en una actividad deportiva, pero que no participan propiamente en la competición, como es el caso de los entrenadores, verán regida su tributación por lo estipulado en los artículos 7, 14 y 16 del MCOCDE”.

²⁴⁸ CORDEWENER (2015), pág. 1309, pone el ejemplo de los atletas que participan en la prueba de cien metros lisos para señalar que bastan unos cuantos segundos de actuación deportiva para que el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE resulte aplicable.

²⁴⁹ *Vid. supra*, nota 233.

²⁵⁰ El calificativo “público” (“*public*”) fue eliminado del texto del artículo solo por considerarse innecesario, dado que, tal y como explica CORDEWENER (2015), págs. 1322 y 1323, el carácter público de la actuación se infiere de la expresión original en inglés “*activities performed by an entertainer*”.

enumeración descriptiva tanto a artistas como a deportistas. Por otro lado, porque en su Informe de 1987 el Comité de Asuntos Fiscales definió a los artistas y deportistas que eran objeto de estudio como aquellos sujetos que “actúan en actividades públicas de entretenimiento o deporte”²⁵¹. Y especialmente porque los propios Comentarios al artículo 17, hasta su modificación en el año 2014, hacían referencia a la necesidad de una actuación pública en el Estado de la fuente para que el precepto resultase aplicable²⁵².

Sin embargo, la desaparición del calificativo “pública” para la actuación del artista o deportista y el nuevo criterio incorporado a los Comentarios a raíz de la última revisión efectuada por el Comité de Asuntos Fiscales en el año 2014 ha supuesto un giro en la interpretación del precepto hacia una dirección totalmente opuesta a la que tradicionalmente habían venido propugnando tanto la doctrina como los propios Comentarios. En concreto, con este nuevo criterio, que aparece recogido en el último supuesto que contempla el párrafo 9.1 de los Comentarios, se sostiene que los ingresos que perciban los deportistas (y los artistas) por las actividades de preparación, tales como ensayos o entrenamientos, también entrarán dentro del ámbito de aplicación del precepto, con independencia de que tales actividades de preparación estén relacionadas o no con una específica actuación pública en el país de la fuente.

En nuestra opinión, este nuevo criterio entra en una clara contradicción con lo dispuesto en otros párrafos de los Comentarios al precepto, pues al referirse a actividades que normalmente se realizan sin presencia de público, por un lado, se está olvidando del elemento escénico (al que se otorga un papel relevante en el párrafo 4 de los Comentarios) y por otro, se prescinde del factor espectáculo (al que se alude en los párrafos 3 y 6).

La única explicación dada por el Comité de Asuntos Fiscales en el Informe con la propuesta de modificación de los Comentarios para justificar este trascendental cambio de criterio se basaba en la necesidad de aclarar bajo qué circunstancias se podía considerar que un determinado ingreso estaba o no relacionado con las actuaciones del artista o del deportista en calidad de tal, considerando, a su juicio, que los ingresos derivados de las actividades de entrenamiento o preparación representaban uno de los supuestos más conflictivos²⁵³. Más allá de lo escueto de la justificación dada por el Comité, pues no se

²⁵¹ Según el párrafo 5 del Informe OCDE (1987), en su versión original en inglés: “*For the purpose of the report, these terms are taken to cover any person engaged, either individually or as a member of a group, in public entertainment and sporting activities*”.

²⁵² Así, hasta el año 2014, el párrafo 9 de los Comentarios al artículo 17 disponía lo siguiente (el subrayado es nuestro): “Además de los honorarios percibidos por sus actuaciones, los artistas y los deportistas obtienen a menudo rentas bajo la modalidad de regalías o derechos de patrocinio o de publicidad. En general, cuando no exista relación directa entre tales rentas y una actuación pública del artista o el deportista en el país de que se trate, serán aplicables otros artículos (en la versión original en inglés: “*Besides fees for their actual appearances, artistes and sportsmen often receive income in the form of royalties or of sponsorship or advertising fees. In general, other Articles would apply whenever there was no direct link between the income and a public exhibition by the performer in the country concerned*”). Tras la modificación de los Comentarios del año 2014 esta referencia a la actuación pública del deportista fue suprimida.

²⁵³ En concreto, el Informe con la propuesta de modificación, OCDE (2010), pág. 5, señala lo siguiente en su párrafo tercero: “*There is therefore a need to clarify in which circumstances income derived by an entertainer or sportsman (or a person referred to in paragraph 2) can be said not to be related to the personal activities of the entertainer or sportsman “as such”. The main practical issue relates to the part*

explicaron y ni siquiera se mencionaron cuáles eran esos supuestos problemas que se habían detectado a la hora de verificar la aplicación del artículo 17 a los ingresos derivados de las actividades de entrenamiento o preparación, lo cierto es que esa misma justificación bien podía haber derivado en la solución opuesta, esto es, en aclarar que las actividades de entrenamiento o preparación, siguiendo la línea del resto de los Comentarios, no suponen la participación del deportista en un evento deportivo en el sentido que requiere el precepto, al menos cuando tales actividades no se celebran en público, pues de esa manera también se habría conseguido acabar con los problemas de interpretación a los que aludía el Comité de Asuntos Fiscales en su informe.

En relación a las actividades de entrenamiento que sí son abiertas al público, la doctrina también ha mostrado ciertas dudas en torno a la presencia del otro elemento que suele reclamarse para que el artículo 17 resulte aplicable: el del espectáculo o entretenimiento²⁵⁴. En nuestra opinión, estas dudas son comprensibles si atendemos al propósito principal con el que tales sesiones de entrenamiento son normalmente realizadas, que no es otro que el de mejorar la preparación táctica y la condición física de los jugadores de cara a la competición, no siendo su objetivo original, por tanto, el de entretener al público. Sin embargo, centrándonos en el mundo del fútbol, lo cierto es que la afluencia de aficionados a las sesiones de entrenamiento de los equipos que se celebran ‘a puerta abierta’ suele ser significativa, circunstancia que denota un claro interés del público por este tipo de actividades, lo que, valorado desde una perspectiva objetiva, debería llevarnos a admitir que en estas actividades, al menos en lo que al fútbol respecta, sí existe un elemento de entretenimiento que permitiría considerar los entrenamientos que tienen lugar ante el público como eventos deportivos a los efectos del artículo 17²⁵⁵.

En cualquier caso, la respuesta de la doctrina ante esta disruptiva modificación de los Comentarios ha sido clara, pues la mayoría de autores han coincidido a la hora de criticar que con este nuevo criterio la OCDE se está apartando de la interpretación tradicional, ampliamente asumida, en virtud de la cual se requiere una actuación pública del deportista en el Estado de la fuente para que el artículo 17 del Modelo de Convenio resulte de aplicación²⁵⁶.

of the remuneration of an entertainer or sportsman that relates to preparation and training, as opposed to the part which relates to actual performances”.

²⁵⁴ Véase, en este sentido, BLÁHA (2007), págs. 125 y 126.

²⁵⁵ Vemos, de nuevo, que la utilización de un factor tan subjetivo como el del entretenimiento puede dar lugar a soluciones dispares en función de las características propias de cada actividad o, en este caso, de la modalidad deportiva en cuestión.

²⁵⁶ En este sentido, BETTEN (2010), pág. 15, considera cuanto menos discutible que la potestad de gravamen del Estado de la fuente se pueda extender a aquellos supuestos en los que no hay una actuación pública en su territorio. CARRETE BARRENA (2014), pág. 10, habla de las distorsiones que puede provocar este nuevo criterio, especialmente en aquellos supuestos en los que el deportista recibe una remuneración fija por sus actividades como trabajador por cuenta ajena. Para CORDEWENER (2015), pág. 1352, el nuevo criterio es más que cuestionable y entra en una evidente contradicción con el enfoque general del precepto, que pone el acento en la actuación pública del deportista, lo que le lleva a exigir su reconsideración. TETLAK (2014), pág. 63, por su parte, señala que la nueva posición de la OCDE representa una desviación de las asunciones previamente aceptadas sobre la necesidad de una actuación de naturaleza pública del deportista en el país de la fuente para que este tenga potestad de gravamen sobre las rentas obtenidas por aquel. Finalmente, PISTONE y SCHAFFER (2015), págs. 64 y 65, entienden que se

Debemos, por tanto, hacernos eco de tales críticas y añadir que, a nuestro juicio, este nuevo criterio resulta discutible desde un punto de vista teleológico, esto es, si tenemos en cuenta el propósito con el que fue incorporado al Modelo de Convenio de la OCDE el artículo 17, pues recordemos que con él se trataba, y se trata²⁵⁷, de combatir las dificultades prácticas que pueden encontrar los países a la hora de someter a tributación a los artistas y deportistas que perciben elevadas sumas de dinero por sus breves actuaciones en el extranjero. Con él se pretende, en definitiva, reconocer la potestad de gravamen sobre tales rentas a un Estado, el de la fuente, que normalmente estaría en una mejor posición que el Estado de la residencia para conocer y gravar los ingresos obtenidos en su territorio por los artistas y deportistas. Sin embargo, si hablamos de actividades de preparación o entrenamiento, lo cierto es que, al menos en lo que concierne a aquellos deportistas que, como los futbolistas, actúan por cuenta ajena, tales actividades rara vez estarán retribuidas de manera específica, pues normalmente se entenderán incluidas en el salario ordinario del jugador como empleado del club. Los únicos supuestos en los que las actividades de preparación o entrenamiento podrían considerarse específicamente retribuidas serían, precisamente, aquellos en los que dichas actividades se llevan a cabo con ocasión de un concreto evento deportivo, es decir, como preparación previa para un determinado partido o competición que tiene lugar en el extranjero y para el cual las partes estipulan una remuneración complementaria al salario ordinario. En tales casos, sí podría estar justificado que el país de la fuente tenga la posibilidad de gravar las rentas vinculadas a las actuaciones públicas realizadas en su territorio, entre ellas, las de preparación o entrenamiento, pero en el resto de supuestos no cabe sostener que el Estado de la fuente se encuentre en una mejor posición que el de la residencia para merecer la potestad de gravamen, pues normalmente será este último el que conozca y, de hecho, someta a tributación (mediante las oportunas retenciones) la renta obtenida por el deportista con ocasión de esas actividades preparatorias, que no será otra que su retribución ordinaria como empleado del club deportivo.

Por lo que respecta al fútbol europeo, es cada vez más frecuente que los clubes, antes del comienzo de la temporada o a su finalización, realicen giras por el extranjero con el objetivo de explotar su marca comercial en países donde el fútbol se encuentra aún en pleno desarrollo. De esta forma, los jugadores han de participar en un buen número de eventos públicos, tanto deportivos como extradeportivos, que redundan en beneficio económico del club e, indirectamente, en el de los propios futbolistas. En tales supuestos, entendemos que sí resulta justificable la aplicación del artículo 17 a los ingresos que obtengan los jugadores con motivo de sus actividades en el país extranjero, incluida la

trata de una posición substancialmente diferente a la que venían manteniendo los Comentarios al artículo 17 y que se desvía de la estructura del precepto, por lo que entienden que solo deberían quedar dentro de su ámbito de aplicación las actividades de preparación o entrenamiento previas a un evento deportivo público en el país de la fuente o aquellas otras que puedan ser consideradas, en sí mismas, eventos de naturaleza pública. Fuera de estos supuestos, los citados autores abogan por seguir la estructura general y el propósito último del artículo 17 para entender excluidas del precepto las actividades de preparación que no tienen conexión con una actuación pública en el país de la fuente.

²⁵⁷ No podemos olvidar que el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE aún señala que el precepto “permite evitar las dificultades prácticas que se presentan frecuentemente en la tributación de los artistas del espectáculo y deportistas que actúan en el extranjero”.

parte correspondiente a las sesiones de entrenamiento, pues existiría una estrecha conexión entre tales sesiones y los eventos deportivos de carácter público que tengan lugar en el país de la fuente.

Sin embargo, también son habituales las concentraciones que tienen lugar en el extranjero durante la fase de pretemporada (los llamados ‘*stage* de pretemporada’) y que, lejos de buscar un rédito económico para el club, van destinadas a mejorar la condición física y la preparación de los futbolistas para la nueva temporada, lo que normalmente se lleva a cabo sin reclamar el interés mediático de los medios de comunicación ni de los aficionados e, incluso, sin disputar partidos abiertos al público. En estos casos, en cambio, consideramos que el artículo 17 no encuentra un encaje lógico, pues posiblemente genere mayores problemas en la práctica de los que se pretenden evitar con su aplicación, ya que el Estado de la fuente tendría serios obstáculos para conocer, no ya el importe de las rentas de los futbolistas, sino la mera presencia de estos en su territorio, y los clubes, o los propios jugadores, encontrarían muchas dificultades para cualificar y cuantificar las rentas que resultarían gravables en el extranjero con arreglo al artículo 17. Por el contrario, el Estado de la residencia no debería tener especiales problemas a la hora de someter a gravamen las rentas que resulten atribuibles a esas concentraciones de pretemporada, pues lo normal es que los únicos ingresos que los jugadores obtengan por ese tipo de actividades sea su salario ordinario como trabajador del club, salario que estará sometido a la correspondiente retención.

Otro aspecto que parece a primera vista criticable de la formulación de este nuevo criterio es que, según el mismo, el Estado de la fuente también vería reconocida la potestad de gravamen sobre la retribución percibida por el jugador durante el tiempo empleado en viajar por el territorio de ese Estado con motivo de estas actividades de preparación o entrenamiento²⁵⁸, lo que puede entenderse como un paso más en la desnaturalización del ámbito original del precepto, si se considerara una equiparación del concepto de actuación deportiva al de cualquier actividad auxiliar o accesoria a dicha actuación, lo que apuntaría en esa dirección peligrosa a la que ya hemos aludido: la de extender el ámbito de aplicación del artículo 17 a toda renta que obtenga el artista o deportista, no por su actuación en calidad de tal, sino por la mera condición de tal²⁵⁹. Ahora bien, no resulta ocioso reconocer que una vez que el futbolista ya se encuentra en el país extranjero cumpliendo el requisito de la actuación deportiva (en el nuevo sentido introducido, que engloba también a las actividades de entrenamiento), el presupuesto subjetivo de aplicación del artículo 17 ya se encuentra cumplido, de modo que la determinación de las rentas que se califican como derivadas de dicha actuación y gravables en el país de la fuente es una cuestión que afecta al alcance objetivo del artículo 17 (Capítulo IV) y en este momento sí puede dejarse apuntado que aislar como retribuciones no derivadas del

²⁵⁸ Véase el párrafo 9.1 de los Comentarios al artículo 17, cuando afirma que también entraría en el ámbito del artículo 17 “la retribución recibida por el tiempo empleado en viajar por ese Estado con el propósito de actuar, ensayar o entrenar (o similar preparación)”. Criterio que se ve confirmado en el segundo ejemplo que emplean los Comentarios al precepto es su párrafo 9.2 (y su referencia a los viajes con el equipo).

²⁵⁹ En esta misma línea se pronuncia BETTEN (2006), pág. 234, según el cual los ingresos atribuibles a los días de visita, viaje y entrenamiento en un determinado país solo estarían cubiertos por el artículo 17 si esos días están relacionados con una actuación o aparición pública en dicho Estado.

desplazamiento al extranjero para la “actuación” deportiva, la de los días intermedios de viajes internos en el país de la fuente con un propósito inserto en los planes de entrenamiento, no tendría mucho sentido. Los criterios de cómputo del periodo de permanencia de los trabajadores dependientes recogidos en el párrafo 5 de los Comentarios oficiales al artículo 15 (en el que solo se excluyen del cómputo los días de viaje entre dos puntos exteriores al Estado de actividad) pueden servir como aval a este criterio que estamos examinando desde una interpretación sistemática del Modelo de Convenio.

Por último, aunque los Comentarios no lo aclaran, intuimos que el Comité de Asuntos Fiscales, al amparo de este nuevo criterio interpretativo, pretende que las actividades preparatorias sean consideradas eventos deportivos a todos los efectos, es decir, también a efectos de que la potestad de gravamen del Estado de la fuente se extienda sobre aquellas otras rentas que obtenga el deportista y que guarden una estrecha conexión con esas actividades de preparación (como ocurriría, por ejemplo, con ingresos por intervenciones en programas televisivos durante el transcurso de un *stage* de preparación). De nuevo, hay que hacer hincapié en los efectos extensivos que trae consigo esta interpretación del artículo 17 supone una ampliación excesiva de su ámbito de aplicación, porque, como ya hemos ido adelantando, la correcta delimitación subjetiva del precepto, es decir, la localización de esa concreta actividad en calidad de deportista que habilita su aplicación, juega un papel decisivo para la tributación, no solo de las rentas que deriven directamente de dicha actividad, sino del conjunto de rentas obtenidas por el futbolista -y por otros sujetos- con motivo de dicha actividad (como constataremos más adelante).

5. LA IMPORTANCIA DE UNA CORRECTA DELIMITACIÓN SUBJETIVA DEL PRECEPTO: SU PAPEL DE VIS ATRACTIVA PARA EL CONJUNTO DE RENTAS QUE OBTENGAN EL FUTBOLISTA Y TERCERAS PERSONAS CON OCASIÓN DE LA ACTUACIÓN DEPORTIVA

A lo largo del presente Capítulo hemos ido analizando los diferentes elementos que configuran el ámbito de aplicación subjetiva del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE y hemos puesto el acento en aquellas cuestiones que, a la luz de los Comentarios oficiales y de las interpretaciones doctrinales, pueden generar mayores dudas en la práctica. En el Capítulo siguiente nos ocuparemos de su ámbito objetivo de aplicación, es decir, estudiaremos cuáles son los requisitos que deben reunir los ingresos que obtengan los futbolistas para que puedan someterse a gravamen en el país de la fuente en virtud del artículo 17.

Pero antes debemos realizar una valoración conjunta del rol que desempeñan ambos aspectos del precepto, el subjetivo y el objetivo, para así poner en valor el decisivo papel que juega el primero de ellos, pues solo cuando nos encontramos ante un sujeto que reúne las condiciones para que el artículo 17 le resulte de aplicación (en nuestro caso, un futbolista actuando en el Estado de la fuente en calidad de tal), este podrá desplegar sus efectos (reconociendo la potestad de gravamen a dicho Estado) sobre aquellas rentas que entran dentro de su ámbito objetivo de aplicación. Y en este punto ya podemos anticipar

que entrarán dentro del ámbito del artículo 17 todas aquellas rentas que deriven de la actuación deportiva realizada en el país de la fuente, tanto directamente, porque se trate de rentas que retribuyan de manera específica la actividad deportiva del sujeto, como indirectamente, porque sean ingresos que guardan una estrecha conexión con aquella actuación. A estos efectos resultará irrelevante quién perciba la renta, pues el apartado 2 del artículo 17 extiende su ámbito de aplicación a aquellos supuestos en los que la renta derivada de la actuación deportiva es percibida, no por el propio deportista, sino por un tercero. En sentido contrario, cuando no se den los elementos subjetivos que exige el precepto dirigidos a la persona física futbolista, ninguna de las rentas que obtenga el propio futbolista o cualquier otro sujeto o entidad con motivo de su actividad en el Estado de la fuente podría ser gravada en dicho Estado con arreglo al artículo 17 y, en consecuencia, habría que acudir al resto de preceptos del Convenio para determinar la regla de reparto de la potestad tributaria aplicable sobre tales rentas.

Sale a relucir por consiguiente que el artículo 17 no limita su ámbito de aplicación a las rentas puramente deportivas, sino que también se extiende a otras modalidades de renta, siempre que, como decimos, exista una estrecha conexión con la actividad realizada en el país de la fuente en calidad de deportista. Es por ello por lo que podemos afirmar que la actuación deportiva provoca una suerte de *vis atractiva* a favor del artículo 17 de todas las rentas que obtengan tanto el propio sujeto como terceras personas con motivo de su participación en el evento deportivo, lo que supone una solución ciertamente excepcional dentro de las reglas de tributación que establece el Modelo de Convenio de la OCDE, pues ni siquiera el artículo 7, relativo a los beneficios empresariales, despliega un efecto similar cuando nos hallamos en la esfera de los establecimientos permanentes, establecimientos que, como sabemos, representan una de las instituciones en las que con mayor rotundidad la prioridad impositiva no se concede al Estado de residencia sino al otro Estado implicado, aspecto compartido con artistas y deportistas. Y es que, aunque una entidad cuente con un establecimiento permanente en un determinado país, no todas las rentas que obtenga esa entidad en el territorio de dicho país podrán ser gravadas en virtud de la potestad que le concede el artículo 7, sino solo aquellas que se entiendan vinculadas efectiva y funcionalmente a la concreta actividad del establecimiento permanente. Así, en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE se niega el principio de *vis atractiva* del establecimiento permanente respecto de las rentas que obtenga directamente su casa central, y sin imponer precauciones para los casos en los que se trate de rentas de la casa central similares a las que obtiene el establecimiento permanente²⁶⁰. El Modelo de Convenio de la ONU, en cambio, sí que reconoce en alguna medida este principio de *vis atractiva*, pues su artículo 7 permite gravar en la fuente las rentas que obtenga directamente la empresa, es decir, la casa central con sus propios medios, y no a través de su establecimiento permanente, siempre que la operación de la que derive esa renta sea de naturaleza similar a las que efectúa el establecimiento. Esta es

²⁶⁰ Nos remitimos al párrafo 12 de los Comentarios al artículo 7 del Modelo de la OCDE. Y conviene añadir que algún síntoma de atención a las actividades similares se observa, *a sensu contrario*, en el artículo 17.1.a) de nuestro texto refundido de la Ley del IRNR, cuando exige la realización de actividades claramente diferenciables para admitir la diversidad de establecimientos permanentes.

una solución semejante a la que procura el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE respecto de las rentas de artistas y deportistas, pues este no limita su ámbito de aplicación a las rentas “vinculadas efectiva y funcionalmente” (si se nos permite el paralelismo) a la actividad artística o deportiva que tiene lugar en el Estado de la fuente, sino que lo extiende a aquellas otras rentas que comparten ese origen artístico o deportivo, esto es, a aquellas otras rentas que derivan, por tener una estrecha conexión, de la actuación artística o deportiva en el Estado de la fuente.

Es precisamente por este efecto de *vis atractiva* que despliega el artículo 17 respecto a otro tipo de rentas que no son las puramente artísticas o deportivas por lo que venimos insistiendo en la importancia de una correcta delimitación de los elementos que configuran el ámbito de aplicación subjetiva del precepto, lo que nos ha llevado a denunciar a lo largo de este Capítulo III varios aspectos fundamentales: en primer lugar, la falta de una definición propia del término deportista a los efectos de los convenios para evitar la doble imposición; en segundo lugar, la arbitrariedad que puede suponer la utilización de un criterio que se basa en un factor tan discrecional como es la presencia de un elemento de espectáculo, entretenimiento o diversión en la actuación deportiva; y, por último, la inconsistencia que muestran los Comentarios al artículo 17 a la hora de requerir o no (según el párrafo de los mismos en el que nos fijemos) el carácter público de la actuación deportiva.

Estos aspectos de los Comentarios que, a nuestro modo de ver, resultan especialmente criticables, hacen que, coincidiendo con otros autores, nos inclinemos por la necesidad de llevar a cabo una “valoración integral del artículo 17, lo que significa interpretarlo desde una perspectiva histórica, teleológica, gramatical y sistemática”²⁶¹, para así tratar de evitar las distorsiones y la falta de seguridad jurídica que puede provocar en la práctica el hecho de que los distintos Estados interpreten las nuevas reglas de los Comentarios según su particular criterio.

6. PARÉNTESIS O REFLEXIÓN ADICIONAL: LA POSIBLE COMPATIBILIDAD DE LA CALIFICACIÓN DEL FUTBOLISTA COMO ARTISTA O (MÁS CERTERAMENTE, EN SU ACEPCIÓN EN LA VERSIÓN AUTÉNTICA EN INGLÉS) *ENTERTAINER*²⁶²

²⁶¹ Véase PISTONE y SCHAFFER (2015), pág. 58.

²⁶² El término *enterteiner* fue introducido en el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (tanto en el título del precepto como en el texto), sustituyendo al de artista, tras la última modificación del precepto efectuada en el año 2014. El motivo de tal sustitución, al igual que ocurrió en 1992 con los términos “*athletes*” y “*sportsmen*”, era el de ampliar el ámbito de aplicación del precepto a aquellos sujetos que podían quedar fuera de las definiciones más clásicas del concepto de artista. Tal y como explica SASSEVILLE (2016), pág. 95, el término *enterteiner* no puede ser traducido de manera satisfactoria ni en la versión en francés (donde se ha mantenido la expresión “*artista du spectacle*”), ni en la versión española (donde igualmente se ha aludido a ellos como artistas del espectáculo -en la versión traducida al español del año 2010- y ahora se habla simplemente de artistas -en la última versión traducida del año 2017. Véase el Anexo I-. En algún caso aislado, como ocurre, por ejemplo, en el Convenio entre España y Polonia *enterteiner* ha sido traducido como “divertidor”, término que no aparece recogido en el Diccionario de la Real Academia Española), por lo que nos referiremos al mismo en su versión original en inglés.

En los epígrafes anteriores ya han salido a relucir las dudas que pueden surgir a la hora de calificar, en el sentido del artículo 17, a aquellos futbolistas que llevan a cabo actividades personales en el extranjero que, no siendo las propias de su profesión²⁶³, sí tienen que ver con su condición de personaje público y notorio, a raíz de su proyección deportiva o futbolística. Nos referimos a actividades a través de las cuales se busca explotar el impacto mediático de estos deportistas con el objetivo de llegar a una audiencia determinada. Así, pueden ser actividades comerciales o publicitarias (tales como el rodaje de anuncios, la participación en actos promocionales, la asistencia a eventos de interés público, etc.), actividades periodísticas o divulgativas (participación en entrevistas o reportajes audiovisuales, asistencia a programas de radio o televisión, intervención en retransmisiones deportivas, etc.) e, incluso, actividades culturales o de carácter social (asistencia a actos benéficos, inauguración de centros culturales, acciones como embajadores de ONG, etc.).

Y en relación con la tributación de las eventuales rentas percibidas por estas actividades, conviene hacer una advertencia metodológica, que creemos necesaria ante el riesgo de que puedan resultar mezclados en el discurso los presupuestos subjetivos y objetivos que confluyen en la determinación de la aplicabilidad o no del artículo 17 y que, como es natural, resulta imposible –e inadecuado- reconducir por completo a compartimentos estancos. En ese sentido, la aclaración inicial consiste en recalcar que vamos a ocuparnos en este apartado de ciertas actividades extradeportivas de los deportistas en el extranjero, pero en el bien entendido de que nos hallamos en concreto ante situaciones en las que no se produce actuación estrictamente deportiva alguna en tal país extranjero. El futbolista se desplaza al extranjero con la única finalidad de participar en estas actividades comerciales, divulgativas, culturales, etc.; ese sería el rasgo identificativo. Las mismas actividades desarrolladas en un país extranjero, pero no de una forma autónoma sino con ocasión de una estancia en dicho país para participar como futbolista en un evento futbolístico (es decir, cumplido ya el presupuesto subjetivo de aplicación del artículo 17), tendrían un tratamiento diferente y, como veremos en el Capítulo IV, dedicado al ámbito objetivo de aplicación, serían atraídas a dicho ámbito aplicativo, por su conexión con la actuación deportiva de suyo gravada.

En cambio, si no hay actuación como futbolista, ello inhabilita de raíz el análisis posterior del tipo de renta e impide calificarla como una renta de deportista a la luz de los convenios. En efecto, los supuestos presentados tienen en común que en ellos el futbolista no actúa en condición de deportista, es decir, no interviene en el desarrollo de una actividad deportiva y, por lo tanto, faltaría el segundo de los requisitos subjetivos para que el artículo 17 pudiera ser aplicado a las rentas que obtenga por esa actividad. Ni siquiera, como ya advertiéramos, aunque se pudiera acordar que el futbolista realiza en el fondo tal actividad extradeportiva por su condición de deportista, esto es, por su fama y

²⁶³ Como indicábamos al comienzo de este Capítulo, cuando hablamos de las actividades propias de un futbolista profesional nos referimos a aquellas que configuran su actividad ordinaria, esto es, la disputa de partidos (ya sean de competición oficial o amistosos, con su club o con la selección nacional, etc.) y la participación en las sesiones de preparación y entrenamiento y en las, cada vez más habituales, giras preparatorias y/o promocionales de sus equipos.

reputación como tal, no es suficiente a los efectos de habilitar la aplicación del artículo 17, pues lo que exige el precepto es que la actividad realizada en el país de la fuente sea una actividad desarrollada en calidad de deportista, o dicho con mayor exactitud, que exista una actividad deportiva realizada en el país de la fuente en calidad de deportista, que ya sí daría pie para la posible asimilación de las rentas de otras actividades extradeporativas conectadas. Ahora bien, en estos casos en los que hemos descartado la aplicación del artículo 17 por no hallarnos ante un deportista actuando como tal, ¿cabría aún la posibilidad de calificar al futbolista, no como deportista, sino como artista o *enterteiner*²⁶⁴?

Vaya por delante, he aquí una nueva advertencia de ubicación del objeto de estudio, que no nos estamos refiriendo a situaciones en las que el futbolista combina su dedicación deportiva con el ejercicio regular (o no necesariamente regular, dado que los Comentarios oficiales insisten en la aplicabilidad del artículo 17 incluso en actuaciones aisladas) de otras actividades que sí quedan enmarcadas de manera indubitada dentro del concepto de *enterteiner* o de artista (por ejemplo, porque a su vez trabaje como actor de cine o de teatro, porque forme parte de un grupo de música o porque participe como colaborador habitual en un programa televisivo de entretenimiento). En tales casos, es evidente que el futbolista podría simultanear la condición de deportista y artista del espectáculo o *enterteiner*, pues ni del Modelo de Convenio de la OCDE ni de los Comentarios al artículo 17 se desprende que tales condiciones sean incompatibles²⁶⁵.

Nos referimos, en cambio, a actividades de borrosa calificación como artísticas, en las que el futbolista participa puntual o irregularmente debido a su condición de personaje público, es decir, reclamado por el interés que su intervención puede despertar en la audiencia.

Lo primero que habría que determinar en tales supuestos es si la actividad en cuestión reúne los requisitos necesarios para ser calificada como una actividad de entretenimiento o espectáculo, pues solo así podría abrirse la puerta a una hipotética (y subsidiaria, cabría decir, pues la catalogación natural que le corresponde, aquella que le es propia, sería la de deportista) calificación del futbolista como artista del espectáculo o *enterteiner*²⁶⁶. Se

²⁶⁴ CORDEWENER (2015), págs.1321 y 1322, al referirse al término *enterteiner* considera necesario adoptar una solución pragmática que evite el riesgo de arbitrariedad que podría suponer acudir a una definición de que dependa exclusivamente de la normativa doméstica de cada Estado, lo cual pasa, en su opinión, por extraer una definición autónoma de los convenios para evitar la doble imposición. Para ello el autor se apoya en varias citas doctrinales, resoluciones judiciales y criterios administrativos que han apuntado en esa misma línea.

²⁶⁵ Serán, no obstante, situaciones muy poco frecuentes en la práctica debido a la gran dedicación que exige el fútbol profesional y a las prohibiciones que suelen encontrar en este ámbito los futbolistas, tanto por obligaciones contractuales como por el régimen disciplinario interno de los clubes de fútbol.

²⁶⁶ Véase, en este sentido, el párrafo 3 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, en el cual se aclara que el precepto resulta aplicable a las rentas generadas por actividades de carácter político, social, religioso o benéfico, cuando incorporan un elemento de diversión o espectáculo. También en relación con las dudas que puede suscitar la inclusión en el artículo 17 de ciertas prácticas pseudodeportivas, el párrafo 6 de los Comentarios afirma la aplicabilidad a las rentas de otro tipo de actividades que puedan ser consideradas igualmente “como espectáculo”; poniendo el ejemplo del billar, el *snooker*, el ajedrez o los torneos de bridge. Este Comentario nos parece especialmente importante por su

trata, no obstante, de una cuestión que puede llegar a ser especialmente conflictiva si tenemos en cuenta que verificar la presencia de ese elemento de entretenimiento o espectáculo en una determinada actividad implica una solución ciertamente subjetiva, e incluso discrecional, que puede variar en función de los gustos y convicciones propias de cada espectador, de ahí que la doctrina haya criticado con cierta vehemencia la adopción de este criterio por parte de los Comentarios al Modelo de Convenio²⁶⁷.

En este sentido, se tiende a pensar, no sin lógica, que es la concreta actuación personal que lleve a cabo el futbolista la que, en sí misma, debe contar con ese elemento de entretenimiento o espectáculo, pues si tal elemento no se apreciara en su actuación, resultaría indiferente que la misma se enmarcara dentro de una actividad, acto o evento en el que, globalmente valorado, sí se pueda apreciar tal factor. Pensemos, por ejemplo, en un futbolista que es invitado a un programa de televisión enfocado al entretenimiento en el que se llevan a cabo diferentes pruebas y retos, actuaciones artísticas, etc., pero en el que la participación del futbolista se limita a una entrevista en la que responde a las preguntas que le hace el presentador. En tal caso, parece evidente que la actividad en la que se enmarca la actuación del futbolista (el programa televisivo) sí cuenta con esa nota de entretenimiento y espectáculo que requiere el precepto, pero ¿qué ocurre con la actuación personal del futbolista? ¿Habría que analizar el tono de la entrevista? ¿Habría que verificar si las respuestas que da el futbolista son divertidas? Si así fuera, la solución a estas cuestiones variaría en función de la opinión personal de cada espectador o de la opinión del intérprete u operador jurídico, por lo que, como advertíamos, nos encontramos ante un criterio delimitador ciertamente subjetivo que, en consecuencia, no ayuda a proporcionar el nivel de seguridad jurídica que resultaría deseable en la delimitación del ámbito de aplicación del precepto.

Aunque nosotros, en aras de esa seguridad jurídica, defendamos la conveniencia de buscar un criterio más formal y menos sujeto a la opinión personal del espectador, como es el canal o medio que sirve de cobertura para la actividad ejercida²⁶⁸, lo cierto es que

eventual aplicabilidad a ciertas prácticas “deportivas” virtuales, que están instalándose en los usos cotidianos, con la celebración de eventos o espectáculos en foros ante el público.

²⁶⁷ En este punto, uno de los autores que más crítico se ha mostrado con la solución adoptada por los Comentarios ha sido GARCÍA PRATS (2004), pág. 848, según el cual “la utilización de este criterio tan subjetivo como discrecional como elemento delimitador de un precepto que dirime la competencia tributaria internacional de los Estados merece una profunda crítica y debiera exigir una reconsideración al más alto nivel sobre la función del mismo. No encontramos justificación alguna al mantenimiento de una regla de alcance tan discrecional, subjetivo y oportunista como la presente, al ocultárenos los criterios objetivos que permiten justificar su mantenimiento”. Por su parte, CORDEWENER (2015), pág. 1326, considera que se trata de un criterio muy desafortunado desde el punto de vista de la claridad y seguridad jurídica, lo que debería llevar a una reflexión sobre la extensión del ámbito de aplicación del precepto a otros sujetos que se encuentren en situaciones asimilables a la de los *entertainers* e, incluso, a la posible abolición del precepto. En TORIBIO BERNÁRDEZ (2018 c), pág. 267, ya tuvimos la ocasión de analizar este criterio al valorar una hipotética calificación de los llamados *influencers* como artistas o *entertainers* a efectos del artículo 17, lo que nos llevó a sostener que “frente a un criterio tan subjetivo y en aras de proporcionar una mayor certeza jurídica a estos sujetos, consideramos que sería más aconsejable utilizar un criterio objetivo que ponga el foco en el primero de los elementos analizados, esto es, en el canal de comunicación empleado”.

²⁶⁸ Nos volvemos a remitir a nuestra postura manifestada en relación con *Influencers* o *YouTubers*, en TORIBIO BERNÁRDEZ (2018 c).

predomina en la doctrina la aceptación resignada de que la línea divisoria ha de trazarse atendiendo a las específicas e individualizables características de la intervención del futbolista. En esa tesitura, si del análisis de la naturaleza y el propósito de la actividad personal del futbolista en el Estado de la fuente concluyéramos que en la misma no se manifiesta ese elemento de entretenimiento, diversión o espectáculo que reclaman los Comentarios al artículo 17, faltaría el factor clave para la calificación del futbolista como *enterteiner*²⁶⁹ y, por lo tanto, el precepto no resultaría de aplicación a las rentas que obtuviera por tales actividades. Si, por el contrario, el factor de entretenimiento o espectáculo sí estuviera presente en la actividad realizada por el futbolista, podría sostenerse, y de hecho así lo hacen ciertos autores²⁷⁰, que su actuación personal en el extranjero sería realizada en calidad de *enterteiner* y, por tanto, quedaría enmarcada dentro del ámbito de aplicación del artículo 17, por la vía de la otra definición subjetiva²⁷¹.

Sin embargo, debemos reconocer que en esos supuestos nos surgen serias dudas sobre la compatibilidad de la calificación como *enterteiner* con la precedente, y a nuestro entender también preferente, condición de deportista.

En primer lugar, porque creemos que, con la redacción actual del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, no puede sostenerse que el término *enterteiner* sea un concepto más amplio que incluye, en sí mismo, a los deportistas²⁷². Del propio título del precepto (que distingue entre *entertainers* y deportistas; en la traducción al español, entre artistas y deportistas) y de su texto (que hace referencia de manera disyuntiva a las rentas

²⁶⁹ Para ilustrar este tipo de supuestos ZOUBEK (2007), pág. 47, utiliza el ejemplo de un reconocido futbolista que protagoniza un documental cuyo principal objetivo es el de educar y no el de entretener a la audiencia. El autor, no obstante, reconoce la dificultad que entraña verificar en cada caso concreto si se da o no esa ‘intención de entretener’.

²⁷⁰ De nuevo, ZOUBEK (2007), págs. 47 y 53, sostiene que el término *enterteiner* tiene un significado más amplio que abarca también los conceptos de artista y deportista y, en consecuencia, propone una modificación para simplificar el texto del artículo 17 de forma que solo se hiciera referencia a aquel. También TETLAK (2014), pág. 55, entiende que los deportistas pueden ser catalogados como artistas o *entertainers* si su actuación en el Estado de la fuente, aunque no esté relacionada con su actividad ordinaria como deportista, tiene ese carácter de entretenimiento que reclaman los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio.

²⁷¹ VOGEL (1997), pág. 977, en cambio, emplea el ejemplo de los concursantes en un programa televisivo de preguntas y respuestas (lo que se conoce como ‘*quiz show*’) para señalar que tales sujetos no pueden ser considerados ni deportistas, porque no se trata de una actividad que requiera entrenamiento, ni *entertainers*, pues considera que este término debe ser interpretado de una manera más restrictiva a la luz del Convenio, ya que solo deberían entenderse incluidos en él aquellos sujetos que intervengan en actuaciones públicas de carácter artístico o de entretenimiento (entre las que el autor no considera incluida la participación en ese tipo de programas televisivos).

²⁷² Conviene aclarar que el hecho de que el concepto de *entertainers* no sea un concepto omnicompreensivo o global para artistas y deportistas (es evidente que en el artículo 17 coexisten dos bloques diferenciados, el de los artistas del espectáculo o, en inglés, *entertainers*, y el de los deportistas), es compatible con que ambos bloques compartan características comunes. Pongamos un ejemplo significativo: en los Comentarios oficiales al artículo 17, cuando se procura aclarar el alcance del concepto de artista (en el párrafo 3 de los Comentarios) y el del concepto de deportista (en el párrafo 6), se emplea un criterio que en la traducción al español es semejante en ambos casos (“cuando incorporen un elemento de espectáculo”, en el párrafo 3; o “que puedan considerarse como espectáculo”, en el párrafo 6), pero en la versión auténtica en inglés ya no es que sea una fórmula semejante sino idéntica y en ambos casos empleando una línea semántica absolutamente emparentada con el concepto de *entertainers*: la clave está en el “*entertainment character*” (“*if an entertainment character is present*”, en el párrafo 3; “*as of an entertainment character*”, en el párrafo 6).

obtenidas “en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o como músico, o en calidad de deportista”) se desprende que son categorías independientes y que el hecho de ser deportista no convierte al individuo automáticamente en *enterteiner*.

Esto no significa, como ya indicáramos, que un deportista no pueda ser calificado al mismo tiempo como *enterteiner* si compatibiliza su carrera deportiva con actividades propias del mundo del espectáculo o del entretenimiento. Pero lo que no está tan claro, a nuestro modo de ver, es si fuera de esos casos en los que se den de manera evidente y simultánea ambas calificaciones, deba prevalecer la condición de deportista, pues no podemos obviar que normalmente dicha condición conlleva una notoriedad y una reputación que hace que el deportista genere de suyo un interés en el público, lo que podría llevarnos a pensar, equivocadamente, que cualquier actuación del deportista es susceptible de generar entretenimiento y, por tanto, que deba ser calificado como *enterteiner* en cualquier caso²⁷³.

Pero entendemos que no es este el sentido del artículo 17 o, al menos, no es el que se desprende de los Comentarios al precepto, pues estos distinguen en todo momento entre las rentas obtenidas en calidad de *enterteiner* y las rentas obtenidas como deportista y en este punto exigen, aquí reside la clave, que exista una estrecha conexión entre los ingresos que perciba el deportista y la realización de una concreta actuación deportiva en el país de la fuente para que el precepto resulte de aplicación²⁷⁴. Téngase en cuenta, como salió a relucir en el recorrido histórico del Capítulo I, que antes del Modelo y antes del Proyecto de Convenio, hubo un Informe de la OCDE de 1958, cuya redacción sí era común para artistas y deportistas, bajo el paraguas ambos del concepto de “*public entertainers*”.

Si admitiéramos que cualquier actuación que el deportista realice en el país de la fuente es susceptible de generar entretenimiento (por el interés que despierta en la audiencia su condición de personaje público) y, por tanto, debe quedar dentro del ámbito de aplicación del artículo 17, el propio precepto y las reglas interpretativas que fijan los Comentarios quedarían desnaturalizadas, pues ello supondría que perdiera su sentido la distinción entre *entertainers* y deportistas e, igualmente, que dejara de resultar necesario el requisito de la

²⁷³ TETLAK (2014), pág. 131, entrando en cierta contradicción con algunos de sus propios planteamientos (*Vid. supra*, nota 270), al referirse a los anuncios publicitarios que son protagonizados por deportistas señala que, en tales casos, el deportista no es reclamado por sus aptitudes o habilidades como actor, sino que el objetivo del anunciante al reclamar su participación es el de incrementar sus ventas asociando el producto anunciado a la imagen del deportista, lo que supone que el ingreso por participar en tal anuncio derive de su condición personal y no de la actividad propiamente ejecutada, de ahí que en tales supuestos el sujeto deba quedar excluido del ámbito de aplicación del artículo 17.

²⁷⁴ Resulta interesante cómo se pronuncia TENORE (2016), pág. 148, al comentar al ejemplo de *enterteiner* que se emplea en los Comentarios relativo a los ex deportistas que participan en el rodaje de un anuncio publicitario. Por un lado, considera el autor que de dicho ejemplo se desprende que los deportistas en activo no podrían ser calificados en tales situaciones como *entertainers* y, por otro lado, entiende que con tal ejemplo lo único que pretenden los Comentarios es clarificar las actividades que pueden catalogarse como de entretenimiento pero ello no debe suponer una interpretación equivocada del requisito de la estrecha conexión entre las rentas y la actuación deportiva, requisito que, según el autor, debe ser considerado el pilar fundamental para determinar el gravamen de los ingresos por publicidad o patrocinio con arreglo al artículo 17 del Modelo de Convenio.

conexión entre los ingresos obtenidos por el deportista y una concreta actuación deportiva en el extranjero para que el precepto resulte aplicable.

En consecuencia, para que esta interpretación fuera admisible tanto el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE como sus Comentarios deberían ser modificados de tal forma que se eliminara la diferenciación entre estas dos categorías de sujetos, *entertainers* y deportistas, y se suprimiera la exigencia de un nexo entre las rentas obtenidas por el deportista y el ejercicio de una actuación personal en calidad de tal en el país de la fuente²⁷⁵. De hecho, en alguno de los convenios suscritos a principios de los años setenta se puede observar una redacción en esta línea, es decir, una redacción donde la catalogación como *entertainer* incluye tanto a los artistas propiamente dichos, como a los deportistas, lo que apoyaría la tesis de que los países signatarios de tales Convenios acordaron en su momento separarse de la redacción del artículo 17 que recoge, y recogía en aquel entonces, el Modelo de Convenio de la OCDE es porque su intención era la de darle un enfoque más amplio al de este²⁷⁶.

En el caso particular de España, resulta especialmente ilustrativo a estos efectos lo dispuesto en determinados Convenios, sea a nivel de articulado o de Protocolo adicional, en los que se incorpora una pauta complementaria para el precepto dedicado a las rentas artísticas y deportivas, en virtud de la cual se aclara que el precepto también comprende las rentas accesorias que los artistas o deportistas obtengan de las actividades relacionadas con su notoriedad personal o su reputación²⁷⁷.

De donde parecería desprenderse que la inclusión de esta aclaración en el texto de estos Convenios responde al interés de los Estados contratantes en ampliar el ámbito de aplicación del precepto a todas aquellas rentas que obtengan los deportistas (y los artistas) por su mera condición de personaje público, con independencia de que las mismas deriven o no de una actuación deportiva en el país de la fuente. *A sensu contrario*, podría

²⁷⁵ Precisamente en esta línea algunos autores han propuesto que el artículo 17 vaya dirigido exclusivamente a los *entertainers*, como categoría amplia de sujetos que incluye tanto a los artistas como a los deportistas (*Vid. supra*, nota 270). Otros, como SANDLER (2008), pág. 239, proponen la modificación del precepto para incluir en su ámbito de aplicación a toda ‘celebrity’, lo cual incluiría a los artistas y deportistas famosos, pero también a otros sujetos igualmente populares como los directores de cine o de teatro, las supermodelos, los políticos e, incluso, los ‘televangelistas’.

²⁷⁶ Véase, por ejemplo, el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre Alemania y Australia el 24 de noviembre de 1972, cuyo artículo 16 se refería a las “rentas obtenidas por *entertainers* públicos (tales como actores de teatro, cine, radio o televisión, músicos y deportistas)”. Sin embargo, en el año 2015 dicho Convenio fue derogado por uno nuevo cuyo artículo 16 sí sigue la redacción propuesta por el Modelo de Convenio de la OCDE.

²⁷⁷ Este es el caso del artículo 16.3 del Convenio suscrito entre el Reino de España y el Principado de Andorra (publicado en el Boletín Oficial del Estado de 7 de diciembre de 2015) y el apartado X del Protocolo del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos (publicado en el Boletín Oficial del Estado de 27 de octubre de 1994), cuyos textos coinciden al indicar que las rentas a las que se refiere el precepto “comprenden las de carácter accesorio derivadas de prestaciones relacionadas con la notoriedad personal de un artista o deportista residente de un Estado contratante, siempre que se obtengan con motivo de su presencia en el otro Estado contratante y provengan de ese otro Estado”; e, igualmente, del apartado XIII del Protocolo del Convenio entre el Reino de España y la República de El Salvador (publicado en el Boletín Oficial del Estado de 5 de junio de 2009), en virtud del cual: “Se entienden comprendidas las rentas que un artista o deportista residente de un Estado contratante obtenga de las actividades personales de dicho residente relacionadas con su reputación como artista o deportista, ejercidas en el otro Estado contratante”. Pueden verse todas estas prescripciones en el Anexo II.

defenderse que en el resto de Convenios suscritos por España, en los que no se incorpora una disposición similar a la citada, el artículo 17, o su equivalente, debe ser interpretado en el sentido apuntando, esto es, excluyendo de su ámbito de aplicación las rentas obtenidas por el deportista que no guarden una estrecha conexión con el ejercicio de una actividad deportiva en el país de la fuente, aún en el caso en que tal actividad pudiera calificarse como de espectáculo o entretenimiento.

Sin embargo, aun reconociendo cierta simpatía científica por la postura doctrinal partidaria de concentrar el análisis de las rentas obtenidas por los deportistas en el ámbito cerrado de la parte del artículo 17 dedicada a los deportistas, concediéndole absoluta prioridad y negando por tanto la capacidad subsidiaria de aplicación de la parte del artículo 17 dedicada a los artistas del espectáculo o *entertainers*, somos conscientes y debemos poner de manifiesto que semejante posición entraría abiertamente en conflicto con algunos de los Comentarios oficiales al artículo 17, muy en particular con las advertencias claras de que basta una actuación episódica o aislada de carácter artístico o deportivo para que el precepto resulte aplicable²⁷⁸. El problema, a nuestro juicio, estriba en la inconsistencia –por no decir incoherencia interna- de los Comentarios oficiales, que no logran articular unas explicaciones sólidas en las que las soluciones volcadas para ejemplos concretos permitan extraer un fundamento global inteligible. Así resulta complicado proponer una interpretación acorde al espíritu y al sentido general de estos Comentarios. De un lado, no parece descabellado en esa búsqueda del espíritu último de la norma, sostener que en ausencia de una actuación deportiva en el Estado de la fuente, las rentas obtenidas de manera puntual por un futbolista deben quedar fuera del ámbito de aplicación del precepto, pues su condición de deportista debe prevalecer sobre una hipotética calificación como *entertainer*. Pero de otro lado, ello no significa –no puede significarlo- que pretendamos situar al futbolista en mejor posición que a otros sujetos ajenos al deporte a los que sí puede resultar de aplicación la calificación como *entertainer*, aunque su participación en un evento o espectáculo (en calidad de *entertainer*, eso sí) sea meramente ocasional. Si el futbolista participa en una actividad no deportiva (ni tampoco propiamente artística), mas una actividad sí encajable en esa faceta de espectáculo que también da entrada a la cualidad de *entertainer*, el futbolista tiene en consecuencia que ser calificado como *entertainer* a los efectos del artículo 17, por razones de igualdad general en el tratamiento, sin que quepa enarbolar la bandera o el rol de deportista para evitar dicho resultado, considerándose exento por su condición de deportista de la potencial aplicación de la otra parte del artículo 17, por no ser la que originaria o predominantemente le corresponde. Pero a la vez, lo que sí queremos reivindicar cuando abrimos la puerta a esta recalificación, es que la enorme difusión o repercusión pública inherente a las actividades de los futbolistas no debe servir para convertir automáticamente sus intervenciones en ámbitos ajenos a lo deportivo en intervenciones

²⁷⁸ Como ya vimos, el primer ejemplo del párrafo 9.1 de los Comentarios señala que la referencia a artista o deportista incluye a cualquiera que actúe como tal, incluso para un único evento, lo cual puede ser interpretado de tal forma que un deportista que actúa una única vez en un show televisivo, al margen de toda actuación deportiva en el país de la fuente, debería ser calificado como *entertainer* y que, en consecuencia, los ingresos que obtuviera por tal actuación podrían quedar gravados en dicho país en virtud del artículo 17.

con el perfil indefectible de espectáculo propio de los *enterteiners*. Igual que comprendemos que el futbolista no debe tener un trato de favor que lo libere de la aplicación del artículo 17 en supuestos en los que otros sujetos ajenos al deporte no quedarían liberados, defendemos con el mismo rigor que el futbolista no puede salir perjudicado atribuyéndole una ‘cuasiforzosa’ condición de *enterteiner* en todas sus apariciones retribuidas.

CAPÍTULO IV

LA TRIBUTACIÓN DEL FUTBOLISTA PROFESIONAL EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (II): EL ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

SUMARIO

1. EL REQUISITO OBJETIVO PARA LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17: LA NECESARIA CONEXIÓN DE LAS RENTAS CON LA ACTIVIDAD REALIZADA EN CALIDAD DE DEPORTISTA EN EL ESTADO DE LA FUENTE. 1.1. Ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE: ¿A qué rentas resulta de aplicación el precepto y, por tanto, sí pueden ser gravadas en el país de la fuente? Encuadramiento general. 1.1.1. *Rentas derivadas, directa o indirectamente, de la actuación del futbolista.* 1.1.2. *En cuanto a las rentas que solo derivan indirectamente de la actuación del futbolista, la necesidad de una estrecha conexión entre las rentas y la actuación deportiva en el Estado de la fuente.* 1.2. ¿Debe llevarse a cabo la actividad de la que derivan las rentas conexas en el mismo Estado donde tiene lugar la actuación deportiva del futbolista? 1.3. ¿Quién ha de ser el efectivo percceptor de la renta para que el artículo 17.1 resulte de aplicación? La problemática en torno a las rentas correspondientes al futbolista que, sin embargo, son abonadas a terceros (remisión al Capítulo V). 1.3.1. *El papel de la legislación interna en la regulación de los criterios generales para la atribución de las rentas.* 1.3.2. *La aplicación del artículo 17.1 a rentas que no son obtenidas por el futbolista mediante un enfoque 'look-through'.* 1.4. Particularidades de la retribución de los futbolistas como trabajadores por cuenta ajena. 2. CALIFICACIÓN DE LOS DIFERENTES TIPOS DE INGRESOS QUE SUELEN PERCIBIR LOS FUTBOLISTAS A EFECTOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: LA INTERRELACIÓN DEL ARTÍCULO 17 CON OTROS PRECEPTOS DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE. 2.1. Rentas que derivan directamente de la actuación deportiva del futbolista. 2.1.1. *Sueldo, salario y retribuciones similares.* 2.1.2. *Primas o premios por logros deportivos que son materializados durante una actividad desarrollada en el país de la fuente (partidos, goles, títulos, etc.).* 2.1.3. *Complementos por desplazamiento al extranjero.* 2.2. Rentas que derivan indirectamente de la actuación deportiva del futbolista y que, en función de las circunstancias concretas que rodeen la actividad o prestación retribuida, pueden considerarse estrechamente conectadas con dicha actuación del futbolista. 2.2.1. *Ingresos derivados de la cesión a terceros de los derechos de imagen del futbolista.* a) *La cesión de los derechos de imagen como negocio jurídico autónomo.* b) *La cesión de los derechos de imagen del futbolista a su club empleador.* 2.2.2. *Ingresos por publicidad y patrocinio.* 2.2.3. *Ingresos por la venta de artículos de promoción comercial (merchandising).* 2.2.4. *Participación en los ingresos por retransmisión.* 2.2.5. *Actividades de entrenamiento o preparación.* 2.3. Otras rentas cuya conexión con la actuación deportiva del futbolista en el país de la fuente genera ciertas dudas. 2.3.1. *Ingresos por prima de fichaje o participación en los derechos de traspaso.* 2.3.2. *Cantidades ingresadas por el futbolista para abonar su cláusula de rescisión.* 2.3.3. *La pensión de jubilación y otras prestaciones que pueden percibir los futbolistas al término de su carrera deportiva.* 3. CUANTIFICACIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA ACTUACIÓN DEL FUTBOLISTA EN EL EXTRANJERO. DIFICULTADES DE LOCALIZACIÓN O IMPUTACIÓN ENTRE LOS DISTINTOS PAÍSES IMPLICADOS. 3.1. Rentas que han de atribuirse de manera íntegra a la actuación del futbolista en un determinado país. 3.2. Rentas que deben ser distribuidas entre diferentes actuaciones y que, por tanto, deben cuantificarse de manera

proporcional. 3.2.1 *El problema de atribución de aquellas rentas que no son abonadas específicamente con motivo de una concreta actuación del futbolista. En particular, el prorrateo del salario total ordinario.* 3.2.2. *Diferentes criterios para el reparto proporcional de las rentas derivadas de la actuación deportiva.* 3.2.3. *Especiales dificultades en la atribución territorial de las rentas cuando se trata de contratos mixtos o cuando las partes estipulan precios de conveniencia.* 3.3. La posible deducibilidad de gastos en el Estado de la fuente por parte del futbolista no residente.

1. EL REQUISITO OBJETIVO PARA LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17: LA NECESARIA CONEXIÓN DE LAS RENTAS CON LA ACTIVIDAD REALIZADA EN CALIDAD DE DEPORTISTA EN EL ESTADO DE LA FUENTE

1.1. Ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE: ¿A qué rentas resulta de aplicación el precepto y, por tanto, sí pueden ser gravadas en el país de la fuente? Encuadramiento general

En el capítulo anterior analizamos los requisitos subjetivos para que el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE resulte de aplicación. Así, por un lado, vimos que es necesario que nos encontremos ante un sujeto calificable como deportista (o, en su caso, como artista o *enterteiner*) y, por otro lado, que dicho sujeto ha de llevar a cabo en el Estado de la fuente una actuación personal en calidad de tal, esto es, en calidad de deportista (o, en su caso, en calidad de artista o *enterteiner*).

Dándose ambos requisitos, con las singularidades que examinamos para cada uno de ellos, se entendería cumplido el presupuesto de hecho (subjetivo) de la norma. Es decir, nos tenemos que hallar ante un futbolista que en un país en el que no reside desarrolla una actividad como tal futbolista. Ahora bien, nos estamos planteando si es posible aplicar un impuesto sobre las rentas de ese futbolista, con lo cual el análisis del elemento objetivo del hecho imponible, la obtención de renta, resulta igualmente esencial. Habrá que determinar con exactitud cuál o cuáles son las rentas del futbolista susceptibles de gravamen. Para que el artículo 17 se convierta efectivamente en un precepto aplicable y el Estado de la fuente vea reconocida su potestad de gravamen sobre una determinada renta, la concurrencia de los requisitos subjetivos constituye un elemento indispensable, pero que no culmina *per se* el análisis del caso; aún será necesario establecer el alcance adecuado del gravamen, acordando qué renta o rentas pertenecen a su ámbito objetivo de aplicación.

En este punto debemos partir de una premisa básica y es que el propósito del artículo es el de admitir el gravamen en el Estado de la fuente de aquellas rentas que derivan de las actuaciones deportivas que tienen lugar en su territorio, lo cual implica, en primer lugar, que debemos verificar dónde se lleva a cabo la actuación en cuestión y, en segundo lugar, que debemos determinar qué rentas resultan atribuibles a la misma.

Por lo que respecta al primero de estos presupuestos, como ya vimos en el Capítulo anterior, la actuación se entiende realizada en el lugar donde el deportista se encuentra

físicamente presente²⁷⁹ pues, tal y como viene sosteniendo la doctrina, a estos efectos no se puede considerar suficiente con la mera presencia virtual del deportista, es decir, no basta con que haya una reproducción de su actuación a través de algún medio de comunicación audiovisual en el país de la fuente²⁸⁰. La solución contraria resultaría del todo ilógica, por un lado, porque el punto de conexión entre las rentas obtenidas por el deportista con motivo de su actuación y el lugar donde tal actuación es emitida sería demasiado débil²⁸¹ pero, sobre todo, porque en la práctica devendría inviable el gravamen efectivo de dichas rentas en cada uno de los países donde la actuación deportiva fuera objeto de retransmisión²⁸².

En cuanto al segundo de estos presupuestos materiales, la necesidad de que las rentas gravables estén vinculadas o resulten atribuibles a la actuación deportiva en el Estado de la fuente, verdadero *leitmotiv* del precepto y al que dedicaremos buena parte del presente Capítulo, supone que debemos distinguir entre aquellos ingresos que percibe el futbolista con motivo de su actuación personal en calidad de deportista de aquellos otros que no guardan relación con dicha actuación. Como veremos en los siguientes apartados, las múltiples y variadas fuentes de ingresos de los deportistas y las propias singularidades que presentan los futbolistas por su condición de trabajadores por cuenta ajena hacen que la atribución de las rentas a una concreta actuación deportiva se convierta en una cuestión

²⁷⁹ Así lo señalan los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE en su párrafo 9.2: “Como se señala en el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15, el empleo por cuenta ajena se ejerce en el lugar donde el asalariado está físicamente presente cuando realiza las actividades por las que se le retribuye”.

²⁸⁰ En este sentido, CORDEWENER (2016), pág. 115, acude también a ese párrafo primero de los Comentarios al artículo 15 (según el cual: “Como consecuencia de ese principio, un residente de un Estado contratante que perciba una remuneración, en concepto de un trabajo dependiente, de fuentes situadas en el otro Estado, no puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado respecto de dicha retribución por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado”), para sostener que el artículo 17 solo debe resultar aplicable en el país donde se lleven a cabo las actuaciones de manera presencial y no donde la actuación se ponga a disposición del público a través de los medios, es decir, donde la actuación se explota.

²⁸¹ Debemos aclarar que nos estamos refiriendo exclusivamente al punto de conexión que requiere el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, es decir, al punto de conexión que debe existir entre la actuación deportiva o la renta deportiva y el Estado de la fuente. Distinto sería si estuviéramos hablando de otras rentas que pueden percibir los deportistas y que, al ser calificables como cánones (por ejemplo, por la cesión de derechos de imagen, de autor, de retransmisión, etc.) y en caso de no tener una estrecha vinculación con la actuación personal en calidad de deportista, caerían dentro del ámbito de aplicación del artículo 12, pues en tales casos el punto de conexión sí podría ser el lugar de explotación o de utilización de los derechos cedidos [como precisamente ocurre en nuestro país, pues según el artículo 13.1.f.3º del texto refundido de la Ley del IRNR se entienden obtenidos en España: “Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o *que se utilicen en territorio español*” -énfasis añadido-]. En el mismo sentido, con referencia a la normativa doméstica alemana, se expresa VOGEL (1997), pág. 979.

²⁸² Téngase en cuenta que, hoy en día, con las posibilidades que ofrecen la televisión por satélite e internet lo normal es que un partido de fútbol profesional pueda verse desde cualquier país del mundo, siendo prácticamente imposible determinar la audiencia o el grado de explotación en cada uno de los países donde la actuación sea objeto de retransmisión, por lo que cuantificar y atribuir las rentas obtenidas por el deportista entre todos esos países resultaría extremadamente complejo. En el campo de la prestación de servicios de televisión, entraría en escena la imposición indirecta, con sus correspondientes regímenes especiales en el IVA. No podemos descartar que en un futuro próximo, según evolucionen los principios de tributación internacional aplicables en el sector de la economía digital, también resulten aplicables en la imposición directa sobre artistas y deportistas novedosas reglas de asignación de potestades tributarias en función del mercado donde se ubiquen los usuarios de las retransmisiones; pero por ahora hay que descartar la aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio a semejantes rentas.

verdaderamente compleja, no exenta de dificultades prácticas, donde entran en juego diversos factores que habrá que valorar atendiendo a las circunstancias particulares de cada supuesto.

Fue precisamente por la gran heterogeneidad de los ingresos que perciben los deportistas y por la especial complejidad que conlleva verificar la relación de los mismos con una o varias actuaciones deportivas que pueden tener lugar en diferentes países, por lo que el Comité de Asuntos Fiscales se planteó por vez primera en su Informe de 1987 los dos posibles enfoques que cabría sostener al configurar el ámbito objetivo de aplicación del artículo 17²⁸³. Así, según el Comité, la primera opción, más restrictiva, pasaba por considerar que el precepto solo debía resultar aplicable a los ingresos que fueran directamente atribuibles a una actuación pública por parte del deportista (o artista) en el Estado de la fuente. La segunda opción, en cambio, consistía en sostener que todos los ingresos que estuvieran relacionados con la actuación pública debían quedar dentro del ámbito de aplicación del precepto, aunque no retribuyeran propiamente dicha actuación²⁸⁴.

Tal y como se explica en el Informe, las dificultades prácticas que se derivan de la gran variedad de servicios y actividades que suelen llevar a cabo los deportistas, de la complejidad de los contratos que rigen tales servicios y actividades y de sus múltiples fuentes de ingresos, llevaron al Comité de Asuntos Fiscales a decantarse por la segunda de las opciones planteadas, concluyendo que el artículo 17 debía aplicarse a todos aquellos ingresos del deportista que estuvieran conectados con una exhibición pública en el país de la fuente y, en sentido contrario, que cuando no hubiera un vínculo directo entre el ingreso y tal actuación el artículo 17 no resultaría de aplicación²⁸⁵.

A resultas de dicho Informe, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE fueron modificados en el año 1992 para incorporar varias de las recomendaciones efectuadas por el Comité de Asuntos Fiscales y, en lo que aquí respecta, se incluyeron dos nuevos párrafos: el párrafo 8, en el que se explicaba que el precepto resultaría aplicable a las rentas obtenidas por una persona física, directa o indirectamente, en su calidad de artista o deportista, y el párrafo 9, en el que se aclaraba que cuando no existiera un vínculo

²⁸³ OCDE (1987), párrafos 77 y siguientes.

²⁸⁴ Algunos autores como SANDLER (2008), pág. 225, han criticado que el Comité de Asuntos Fiscales no se planteara ampliar el ámbito de aplicación del precepto a todos los ingresos percibidos en el país de la fuente por los artistas o deportistas, con independencia de su vinculación a una determinada actuación, pues entiende que la preocupación de la OCDE a la hora de incluir el artículo 17 en su Modelo de Convenio tenía que ver con las propias singularidades de estos sujetos (artistas y deportistas) y no con las particularidades de una concreta modalidad de renta. En cambio, otros autores, como OBERSON (2014), pág. 114, han mantenido una postura totalmente opuesta, pues entienden que para evitar el riesgo de doble imposición, el artículo 17 debería ser interpretado de una manera restrictiva, de tal forma que solo los ingresos que tuvieran un vínculo directo con la actuación pudieran ser tenidos en cuenta.

²⁸⁵ Según la versión original del Informe OCDE (1987), en su párrafo 83: *“It was therefore agreed that, with regard to the application of Article 17, account should be taken of the extent to which the income was connected with the actual activity of the artiste and athlete in the country concerned. In general, Articles other than Article 17 would apply whenever there were no direct link between the income and a public exhibition by the performer in the country concerned. On the contrary, advertising or sponsoring income paid especially in connection with a performance (whether before or after the event) or a series of performances, would fall under Article 17”*.

directo (*direct link*) entre tales rentas y una actuación pública del artista o deportista en el país de la fuente, serían aplicables otros artículos del Convenio.

En cualquier caso, lo que parece claro es que la complejidad que históricamente ha venido caracterizando las actividades, deportivas y no deportivas, de estos sujetos, lejos de atemperarse se ha visto incrementada en los últimos tiempos, lo que provocó que en el año 2010 el Comité de Asuntos Fiscales se propusiera de nuevo reevaluar los principios y las reglas que recogen los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE para tratar de lidiar, o al menos arrojar algo de luz, sobre un aspecto tan conflictivo en la práctica como es el alcance de la atribución de las rentas a una determinada actuación deportiva. En dicho afán, durante el año 2010 la OCDE publicó un nuevo Informe en el que se proyectaban varias modificaciones a los Comentarios del artículo 17 y en el que se invitaba a participar a todos aquellos sujetos que estuvieran interesados en expresar su consideración sobre tales modificaciones²⁸⁶. Como resultado de las sugerencias y propuestas recibidas y tras ser debatidas en el seno del Comité, en el año 2014 fue publicado el Informe con las conclusiones y con las modificaciones que finalmente serían efectuadas en los Comentarios al precepto en la revisión que tuvo lugar ese mismo año²⁸⁷.

Al estudio de estos últimos cambios y de su potencial alcance en la práctica vamos a dedicar los siguientes apartados, sin olvidar, por un lado, de dónde venimos, es decir, la trayectoria de los Comentarios a la que hemos venido aludiendo y, por otro lado, hacia dónde vamos, pues no podemos desconocer el contexto actual en el que se mueve la fiscalidad internacional, un contexto marcado fundamentalmente por el proyecto BEPS (en inglés “*Base Erosion and Profit Shifting*”, en español “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios”), proyecto que fue puesto en marcha por la propia OCDE en el año 2013 con el objetivo prioritario de combatir las prácticas de elusión fiscal a nivel internacional y que, por tanto, tiene mucho que ver con todo lo que rodea al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE y, en especial, con su original propósito, que no era otro que el de asegurar el gravamen de las rentas de los artistas y deportistas en el Estado donde tienen lugar sus actuaciones públicas, o lo que es lo mismo, en el lugar donde tales sujetos generan su propio valor. De esta forma, podemos trazar un claro paralelismo entre uno de los paradigmas de BEPS (lograr el gravamen de las rentas en la jurisdicción en que se desarrollan las actividades económicas y allí donde se genera valor²⁸⁸) y el artículo

²⁸⁶ OCDE (2010).

²⁸⁷ El Informe con las modificaciones definitivas de los Comentarios al artículo 17 [OCDE (2014 a)] fue publicado el 26 de junio de 2014, y tales modificaciones fueron incorporadas al texto de los Comentarios oficiales al Modelo de Convenio de la OCDE en la versión publicada apenas dos meses después (el 20 de agosto de ese mismo año)

²⁸⁸ Así, por ejemplo, en OCDE (2014 b), pág. 22, se exponen de una manera muy clara los retos derivados de la economía digital (Acción 1 del Proyecto BEPS), retos que, si nos fijamos bien, son muy similares a los que se enfrentaba la OCDE en su Informe de 1987 cuando analizó los diferentes enfoques desde los que se podía configurar el ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 y que, en última instancia, pasaban por decidir el criterio que debía utilizarse para determinar dónde se entendían obtenidas las rentas derivadas de las actividades deportivas, o lo que es lo mismo, dónde los deportistas generan valor a efectos tributarios: “Los responsables políticos se enfrentan igualmente a otros desafíos fiscales de la economía digital. Estos desafíos, relacionados con la determinación de la existencia de un nexo (también denominado punto de conexión o criterio de sujeción), con el tratamiento fiscal de los datos y con la calificación de las rentas a efectos de la imposición directa, desencadenan otras preguntas sistémicas acerca de la capacidad del marco fiscal internacional vigente para dar respuesta a los cambios motivados por la economía digital y los modelos de negocio que dicho marco posibilita y, por tanto, para asegurarse de que los beneficios tributen en la jurisdicción en que se desarrollan las actividades económicas y allí donde se genera valor. Así pues,

17 del Modelo de Convenio, lo que nos debe ayudar a examinar y evaluar el régimen del precepto no de una manera aislada y desconectada de su contexto, sino dentro del marco general y atendiendo a las tendencias actuales en el ámbito de la fiscalidad internacional (véase, en este sentido, el apartado 1.3 del Capítulo VII).

Así pues, a continuación analizamos los requisitos que, según la versión vigente de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, deben cumplir las rentas obtenidas por los deportistas para que podamos situarlas dentro del campo de aplicación del artículo 17, lo que haremos tomando como referencia, como es obligado dada la temática elegida como objeto de estudio en el presente trabajo, el ámbito del fútbol profesional.

1.1.1. Rentas derivadas, directa o indirectamente, de la actuación del futbolista

La primera referencia de los Comentarios al ámbito objetivo de aplicación del precepto la encontramos en su párrafo 8. En virtud del mismo, el artículo 17 resulta aplicable a las rentas que deriven, directa o indirectamente, de la actuación de una persona física como artista o deportista. Como ya vimos, este párrafo fue incorporado a los Comentarios en el año 1992, tras el Informe elaborado por la OCDE en 1987, y desde entonces tan solo ha sufrido una modificación, pues en su versión inicial no se hacía referencia a las rentas derivadas directa o indirectamente de la “actuación del artista o deportista” sino solo a las rentas obtenidas por una persona física, directa o indirectamente, como artista o deportista²⁸⁹. Fue en el año 2014 cuando se añadió la referencia a la actuación (*performance*) del artista o deportista, lo que quizás podría interpretarse como una mera aclaración que va en la línea del resto de Comentarios, pero que a nosotros, sin embargo, nos parece una adenda ciertamente relevante por cuanto refuerza el espíritu del precepto como norma que pone su foco en la existencia de una concreta actuación personal del artista o deportista en el país de la fuente. El factor decisivo no es, por tanto, que exista una renta obtenida por el artista o deportista, sino que la renta derive de una concreta actuación realizada en calidad de tal.

Recapitulando: el país de la fuente puede gravar las rentas directas o indirectas de la actuación futbolística. Esta es, debemos subrayarlo, la regla general que establecen los Comentarios para la delimitación objetiva del ámbito de aplicación del artículo 17, lo que le otorga un papel de especial relevancia, ya que de ella va a depender una cuestión tan

dichos desafíos tienen un enorme impacto y se circunscriben, esencialmente, a la atribución y al reparto de la soberanía tributaria entre distintas jurisdicciones, al tiempo que también suscitan interrogantes en torno al criterio utilizado para determinar dónde se realizan las actividades económicas en cuestión y dónde se genera valor a efectos tributarios, para lo que se recurre a un análisis de las funciones, activos y riesgos involucrados”.

²⁸⁹ La versión inicial de este Comentario en inglés (la del año 1992) señalaba lo siguiente: “*Paragraph 1 applies to income derived directly or indirectly by an individual artista o sportsman*”. En cambio, la versión actual, tras la modificación sufrida en el año 2014, señala: “*Paragraph 1 applies to income derived directly and indirectly from a performance by an individual entertainer or sportsperson*”, es decir, ya no se hace referencia a los ingresos obtenidos como artista o deportista sino a los ingresos derivados de una actuación (*performance*) de un artista o deportista, matiz que, como decimos, no debe pasar desapercibido. La traducción *cuasioficial* al español de estos Comentarios también ha reflejado tal modificación, pues si en la del año 2010 se indicaba que “El apartado 1 es aplicable a las rentas obtenidas por una persona física, directa o indirectamente, en su calidad de artista o deportista”, en la última traducción al español recientemente publicada (véase el Anexo I) ahora se indica lo siguiente: “El apartado 1 es aplicable a las rentas que obtenga, directa o indirectamente, una persona física como artista o deportista, *por una actuación*” (énfasis añadido para destacar la referencia expresa a la actuación).

crucial como es la atribución de las rentas a las diferentes actuaciones. Sin embargo, lo cierto es que se trata de una regla que, por sí sola, no arroja toda la luz que debería, ya que hablar de rentas derivadas directa o indirectamente de una actuación puede generar importantes problemas interpretativos, sobre todo si tenemos en cuenta las múltiples y diversas actividades que suelen llevar a cabo los deportistas y la complejidad con la que son configurados los contratos que dan cobertura a tales actividades, pues con mucha frecuencia nos encontraremos ante contratos mixtos (en inglés conocidos como *package deals*) en los que se entremezclan multitud de conceptos retributivos que hacen realmente difícil verificar cuál o cuáles de ellos derivan “directa o indirectamente” de una concreta actuación en calidad de deportista. Es por ello por lo que la regla general se ve acompañada de una segunda regla (la necesidad de una estrecha conexión entre la renta y la actuación), a la que dedicamos el epígrafe siguiente, y de una serie de ejemplos o supuestos ilustrativos con los que la OCDE trata de facilitar la interpretación de esas situaciones más conflictivas.

De hecho, la doctrina no parece ponerse de acuerdo a la hora de interpretar cuál es el verdadero alcance de esta regla, pues mientras que algunos autores consideran que cuando los Comentarios aluden a las rentas obtenidas indirectamente están haciendo referencia a los supuestos en los que las rentas no son abonadas directamente al deportista sino a un tercero²⁹⁰, otros, a nuestro entender con mayor acierto, defienden que lo que realmente quieren significar los Comentarios en este punto es que la relación entre el pago de la renta y la actuación puede ser de carácter indirecto²⁹¹.

No podemos compartir la primera de dichas interpretaciones porque precisamente para lidiar con tales situaciones (la obtención de la renta derivada de la actuación deportiva por parte de terceros) fue incorporado el apartado 2 del artículo 17; por lo que, de ser cierta esta interpretación, no hubiera sido necesario ampliar el ámbito de aplicación del precepto añadiéndole un nuevo apartado. Además, de la lectura completa del párrafo 8 de los Comentarios, se deduce que la verdadera intención del Comité de Asuntos Fiscales es incluir en la esfera del artículo, en primer término, las rentas que derivan específicamente de una concreta actuación²⁹², pero también las rentas que retribuyan tal actuación pero no

²⁹⁰ CALDERÓN CARRERO (2007), pág. 148, señala que “de los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE cabe extraer que esta disposición se aplica a la renta obtenida directa o indirectamente (esto es renta pagada directamente a una persona jurídica interpuesta) por un artista o deportista en relación con sus actuaciones o servicios personales”. En idéntico sentido, GARBARINO (2016), pág. 388, considera que, de acuerdo con los Comentarios, el artículo 17.1 se aplica no solo a los ingresos obtenidos directamente por un artista o deportista individual, sino también a los ingresos obtenidos indirectamente por un artista o deportista a través de una entidad interpuesta (“*According to the Commentary, Art. 17.1 applies not only to income derived directly by an individual entertainer or sportsperson, but also to income derived indirectly by an individual entertainer or sportsperson through an interposed entity*”).

²⁹¹ Esta es la postura que defienden, entre otros, PISTONE y SCHAFFER (2015), pág. 60, al indicar que esta regla se refiere a la relación entre el pago y la actuación (“*refers to the connection between payment and performance*”) y concluir afirmando que también un vínculo indirecto entre la remuneración y la actuación del artista o deportista es suficiente para la aplicación del artículo 17 (“*already an indirect link between the remuneration and the performance of the entertainer or sportsperson is sufficient for the application of article 17*”).

²⁹² Esta derivación directa no ofrece lugar a dudas, pero no cierra el alcance objetivo del artículo 17. De ahí el segundo enunciado del párrafo 8 de los Comentarios al artículo 17: “En algunos casos, la renta correspondiente a una actuación específica no se pagará directamente a la persona física ni a su representante o agente” (en la versión original en inglés: “*In some cases, the income will not be paid to the individual, or his impresario or agent, directly with respect to a specific performance*”).

de una manera específica²⁹³; y en cuanto al tema que ha salido a relucir del pago a terceros, el párrafo 8 de los Comentarios (que es un párrafo dedicado al apartado 1 del artículo 17, conviene resaltarlo), lo que sí aclara es que se pueden considerar también rentas incluidas en su ámbito objetivo aquellas otras que, retribuyendo la actuación, sean abonadas a un tercero, pero siempre que, y esto es importante, la legislación interna del país de la fuente cuente con un régimen de transparencia fiscal que permita imputar tales rentas al deportista²⁹⁴ (pues en caso contrario, la aplicación del artículo 17 tendría que venir de la mano del apartado 2 del artículo).

Para otros autores, el desarrollo de esta regla general entra en cierta contradicción con el segundo requisito que establecen los Comentarios, es decir, con la exigencia de una estrecha conexión entre la renta que se pretende gravar y la actuación deportiva (o, según la versión anterior de los Comentarios, la exigencia de un vínculo directo)²⁹⁵. Sin embargo, en nuestra opinión sí es posible sostener una interpretación del precepto que permite reconciliar ambas reglas y es que, por un lado, estarán incluidas en su ámbito de aplicación, como es lógico, las rentas que deriven directamente de la actuación y, por otro lado, también se han de entender incluidas las que deriven de manera indirecta, pero siempre que, y aquí reside la función de esta segunda regla, mantengan una conexión estrecha con la actuación deportiva. No tiene sentido que se exija una estrecha conexión con la actuación a las rentas que derivan directamente de ella, pues en tales casos tal conexión es evidente y más que estrecha será una conexión inmediata. Es, en cambio, cuando la renta deriva indirectamente de la actuación cuando se hace necesario acotar de algún modo el ámbito de aplicación del precepto, pues de lo contrario se correría el riesgo de que el precepto fuera interpretado de una manera tan amplia que dejara sin efecto para artistas y deportistas la aplicabilidad en la práctica del resto de preceptos del Modelo de Convenio de la OCDE²⁹⁶. Es por ello por lo que este segundo factor, el relativo a la estrecha conexión entre renta y actuación, se convierte en el verdadero elemento decisivo en cuanto a la delimitación objetiva del precepto.

Pero antes de pasar a analizar este segundo requisito objetivo del artículo 17, debemos abordar una última cuestión en relación a la regla general y que tiene que ver con nuestra normativa interna y con la gran similitud que guardan en este punto los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio y el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuyo artículo 13.1.b).3.º, dedicado a las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente, considera rentas obtenidas en territorio español aquellas que “deriven, directa o

²⁹³ Y para ilustrarlo el párrafo 8 de los Comentarios pone el ejemplo de los artistas o deportistas que trabajan por cuenta ajena percibiendo un salario anual, en vez de una retribución concreta por cada actuación.

²⁹⁴ Aunque dedicaremos un posterior epígrafe a esta cuestión, baste ahora con señalar que estamos hablando del denominado ‘*look-through approach*’ al que hace referencia el párrafo 8 de los Comentarios al artículo 17 en su último enunciado. También este párrafo 8 pone el ejemplo de los artistas o deportistas que actúan bajo el paraguas de una sociedad unipersonal, factor que no debe impedir la normal aplicación del artículo 17 (del artículo 17.1).

²⁹⁵ En tal sentido, CORDEWENER (2015), pág. 1347.

²⁹⁶ Este era precisamente uno de los temores del Comité de Asuntos Fiscales cuando elaboró el Informe de 1987, de ahí que, en su párrafo 81 señalara que: “*It felt that resorting systematically to the solution proposed in paragraph 80 above would however render meaningless many of the provisions -in particular Articles 12 and 14- dealing with other indirect income habitually received by artistes and athletes over and above monies paid as direct remuneration*”.

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”.

En este sentido, nos interesa subrayar que, al igual que sucede con la regla general consagrada en el párrafo 8 de los Comentarios al artículo 17, el precepto citado también genera ciertas dudas en cuanto a su ámbito de aplicación y alcance. Por lo que se refiere a su ámbito de aplicación, de la configuración y localización del precepto parece desprenderse que el artículo 13.1.b).3.º tan solo se aplica a los deportistas que ejercen su actividad por cuenta propia (porque, como advertíamos, se trata de una disposición dedicada a las rentas de actividades o explotaciones económicas) y no a aquellos otros que, como los futbolistas, actúan en el seno de una relación laboral, pues en tal caso la disposición aplicable sería el artículo 13.1.c)²⁹⁷. Sin embargo, ciertos autores vienen a sostener que con independencia del detalle puramente sistemático de la inclusión de las rentas obtenidas por artistas y deportistas en el seno de las actividades económicas, se trata de una calificación expresa y especial, que debe resultar omnicomprendiva para las rentas derivadas de las actuaciones artísticas y deportivas prevaleciendo sobre la calificación genérica del artículo 13.1.c) dedicado a los rendimientos del trabajo, en aquellos casos en los que el artista o deportista trabaje por cuenta ajena²⁹⁸.

Aunque puede parecer que el punto de conexión que exige la norma española es el mismo en unos y otros supuestos, pues ambos apartados del precepto establecen que las rentas se entienden obtenidas en España cuando derivan, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español, lo cierto es que el artículo 13.1.b).3.º también entiende obtenidas en España las rentas derivadas “de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación”, por lo que parece que su ámbito de aplicación es más amplio que el del artículo 13.1.c), que no contiene tal aclaración²⁹⁹.

Precisamente por esta misma razón entendemos que el artículo 13.1.b).3.º se extiende a rentas que no tendrían cabida dentro del artículo 17, pues para aquel no es necesario que haya una estrecha conexión entre los ingresos del deportista y su actuación en territorio español, sino que, como hemos visto, es suficiente con que la renta derive de cualquier

²⁹⁷ Así lo entienden, entre otros, TRAPÉ VILADOMAT (2006), pág. 366, para quien “mantener las rentas obtenidas por un artista o deportista en régimen de dependencia laboral en la órbita del artículo que regula las rentas del trabajo dependiente puede simplificar situaciones de por sí complejas, tanto desde la perspectiva de determinar la base imponible como de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias”; MARTÍN JIMÉNEZ (2011), pág. 61, según el cual el precepto citado “solo se aplica a la renta derivada por artistas y deportistas que desarrollan actividades profesionales, esto es, la renta de fuente española derivada por artistas o deportistas que tienen una relación de dependencia, laboral, no se incluye en el ámbito de aplicación de las disposiciones citadas”; o DE LOS SANTOS POVEDA y RUBIO CUADRADO (2016), pág. 719.

²⁹⁸ GARCÍA PRATS (2004), pág. 843, pese a comenzar señalando que en los casos en los que la actividad se enmarque en el seno de una relación de dependencia el precepto aplicable sería, en principio, el artículo 13.1.c), también apunta la posibilidad de que “la inclusión de las rentas obtenidas por los artistas y deportistas en el seno de las actividades económicas es una calificación expresa y especial por lo que no podría aplicarse el artículo 13.1.c), sino en todo caso debería aplicarse el artículo 13.1.b).3.º”.

²⁹⁹ Otra consecuencia significativa derivada de la diferente calificación de las rentas en nuestra normativa interna es la relativa a la deducibilidad de los gastos, ya que el artículo 24 del texto refundido de la Ley del IRNR solo permite la deducción de ciertos gastos (los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros) cuando se trata de actividades o explotaciones económicas, pero no así cuando nos encontramos ante rendimientos del trabajo.

otra actividad relacionada con dicha actuación³⁰⁰. Por ello, es posible que, bajo determinadas circunstancias, nos encontremos ante rentas que conforme a nuestra normativa interna sí deban ser calificadas como rentas artísticas o deportivas y a las que, sin embargo, no resulte aplicable el precepto dedicado a tales rentas en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

En cualquier caso, debemos tener claro que en este punto la remisión a la legislación del Estado que esté aplicando el convenio que efectúa el artículo 3.2 del Modelo a los efectos de la calificación no resulta pertinente, puesto que ello solo corresponde a términos o expresiones no definidos en el convenio y el concepto de rentas artísticas o deportivas sí es un concepto convencionalmente institucionalizado. Siendo así, la calificación de las rentas a nivel interno no debe considerarse relevante a la hora de determinar el precepto del convenio que resulta aplicable, de tal forma que, si la renta derivada de la actuación personal en calidad de deportista guarda una estrecha conexión con esa actuación quedará amparada por el artículo 17 con independencia de la calificación que le otorgue la normativa doméstica³⁰¹.

1.1.2. En cuanto a las rentas que solo derivan indirectamente de la actuación del futbolista, la necesidad de una estrecha conexión entre las rentas y la actuación deportiva en el Estado de la fuente

Como hemos venido señalando, es ciertamente frecuente que los futbolistas, junto a las rentas que retribuyen directamente las actuaciones personales que llevan a cabo en el ejercicio de su profesión como deportistas, perciban otro tipo de ingresos derivados o relacionados con su participación en los eventos deportivos que tienen lugar en el extranjero³⁰². Para que estos últimos resulten encajables en el ámbito de aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, los Comentarios al precepto exigen que el ingreso guarde una estrecha conexión (*close connection*) con la actuación deportiva en el país de la fuente.

Al igual que la regla general que examinamos en el epígrafe anterior (regla general que permite también el gravamen de las rentas “indirectas” de la actuación deportiva), este requisito (que representa un desarrollo o concreción de tal regla general) fue incorporado a los Comentarios del artículo 17 en la revisión del año 1992, si bien utilizando una distinta terminología, pues lo que entonces se exigía era un vínculo directo (*direct link*) entre el ingreso en cuestión y una determinada actuación. Esa inicial referencia al vínculo directo fue sustituida en el año 2014 por la expresión actual (estrecha conexión o *close connection*) con el objetivo de aclarar el tratamiento de ciertos ingresos accesorios que podían entenderse vinculados a las actuaciones deportivas y con la intención de utilizar una terminología más consistente y que no se preste a generar problemas de incoherencia entre las dos reglas fundamentales (la que permite una relación tanto directa como

³⁰⁰ A esta misma conclusión llegan DE LOS SANTOS POVEDA y RUBIO CUADRADO (2016), pág. 720, al señalar que “esta particularidad de la norma interna invita a pensar que el legislador español habilita la captura de rentas que quedarían fuera de su alcance en el escenario de un convenio internacional”.

³⁰¹ Véase, en este sentido, GARCÍA PRATS (2004), pág. 843.

³⁰² En la literatura internacional especializada este tipo de rentas son denominadas ‘*casual earnings*’ o ingresos derivados de ‘*ancillary activities*’, por lo que a lo largo de las siguientes páginas nos referiremos a ellos como ingresos eventuales, complementarios o accesorios o ingresos derivados de actividades complementarias o accesorias.

indirecta y la que exige un vínculo directo), logrando así una más fácil delimitación de requisitos a lo largo del texto de los Comentarios³⁰³. Para nosotros, no tenía mucho sentido desde el punto de vista semántico que la explicación de los Comentarios se basara en exigir un vínculo o una “relación directa” (por usar la traducción de “*direct link*” que aparecía en la versión en español de los Comentarios al Modelo), cuando se está tratando de perfilar una regla general en la que se alude a rentas relacionadas “directa o indirectamente”. Es en ese sentido en el que percibimos un avance en la coherencia de los Comentarios, dato destacable del cambio señalado. Por ello, no parece que debamos interpretar esta modificación terminológica como una alteración en el ámbito objetivo de aplicación del precepto, sino más bien como una mera aclaración que trata de facilitar la aplicación del precepto en aquellos supuestos en los que la relación entre las rentas y la actividad del deportista puede resultar más compleja³⁰⁴. Sí consideramos importante insistir en que la transición entre el requisito del vínculo directo (*direct link*) y el requisito de la estrecha conexión (*close connection*), representa un valioso matiz en la medida en que se separan con mayor nitidez los dos factores determinantes de la inclusión o no en el ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 que hasta entonces aparecían indebidamente mezclados (si se admitía la inclusión de rentas “indirectamente” derivadas, no tenía sentido reclamar después un vínculo o relación “directa”).

En cualquier caso, si bien es evidente que la exigencia de una estrecha conexión entre la renta y la actuación deportiva sirve para acotar de manera significativa el ámbito de aplicación del artículo 17 (sobre todo si tenemos en cuenta que, en virtud de la regla general que antes comentamos, el precepto comprendería todas las rentas derivadas tanto directa como indirectamente de la actuación), lo cierto es que aún nos encontramos ante un concepto jurídicamente indeterminado³⁰⁵ de ahí que tanto la propia OCDE, a través de los Comentarios al precepto, como la doctrina, se hayan preocupado de analizar e interpretar las específicas condiciones que deben darse para que esta exigencia se entienda cumplida.

En este sentido, la opinión mayoritaria, a la que nos sumamos, entiende que el concepto de estrecha conexión requiere que se verifique la existencia de una relación o nexo causal,

³⁰³ Tal y como explica OCDE (2014 a), pág. 7, en su párrafo 20: “*During the discussion, the Committee noted that the Commentary included some confusing references to payments that are “directly or indirectly related” to the activities of an entertainer or sportsperson. It therefore decided to use a more consistent terminology throughout the Commentary on Article 17. For that reason, it was agreed that the reference, in paragraph 9.1, to ‘advertising or interviews ... that are directly or indirectly related to such an appearance’ should be replaced by ‘advertising or interviews ... that are closely connected with such an appearance’. Similar changes were agreed to in other paragraphs of the Commentary*”.

³⁰⁴ Así lo entienden, entre otros, ORTÍZ CALLE (2015), pág. 149, para quien “ambas expresiones tienen en español el mismo significado como ‘conexión estrecha’ o ‘vinculación directa’, o TENORE (2016), pág. 140, según el cual las modificaciones efectuadas en el año 2014 no pretendían alterar el ámbito objetivo del precepto, que debe seguir incluyendo las mismas rentas que incluía en la versión del año 2010 (“*the 2014 Amendments were not aimed to affect the objective scope of article 17 of the OECD Model, which includes the same income covered by the 2010 OECD Commentary*”).

³⁰⁵ Partiendo de esta premisa, SANDLER (1995), pág. 186, se pregunta si los tribunales de un determinado Estado, en virtud del artículo 3.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, podrían acudir a su legislación interna para interpretar el alcance de esta expresión. En el caso de España entendemos que esta solución no procedería toda vez que, como vimos anteriormente, el artículo 13.1.b).3.º del texto refundido de la Ley del IRNR también se extiende a las rentas derivadas “de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación”, lo que supondría, ante la amplitud de la fórmula interna, separarse de la interpretación que se infiere del contexto de los Comentarios, algo que no admite el referido artículo 3.2 del Modelo de Convenio.

que debe ser interpretado de manera restrictiva, entre el ingreso y la actividad deportiva en el país de la fuente. Para estos autores, la clave está en mantener una interpretación del precepto enfocada en la actuación personal del deportista (“*performance-oriented approach*”³⁰⁶) y no en su condición de personaje público³⁰⁷, de tal forma que solo los ingresos que vengan motivados por dicha actuación deben quedar amparados por el artículo 17.

Esta interpretación es, al mismo tiempo, la que se infiere de los propios Comentarios al precepto, ya que, tras su última modificación en el año 2014, se añadió, como vimos, la referencia a la actuación personal del artista o deportista (*performance*) en la regla general del párrafo 8, cuando antes solo se aludía a los ingresos obtenidos directa o indirectamente por el artista o deportista. Asimismo, tras esta última modificación, el párrafo 9 de los Comentarios³⁰⁸ viene a señalar que la estrecha conexión se apreciará, por lo general, cuando se pueda sostener de una manera razonable que el ingreso en cuestión no habría sido obtenido de no haberse llevado a cabo la actuación deportiva en el país de la fuente³⁰⁹.

Para facilitar la aplicación de este principio general, el párrafo 9 de los Comentarios también incorpora una serie de criterios o indicios que pueden ayudar a apreciar la estrecha conexión entre las rentas y la actuación, fundamentalmente el factor temporal y la naturaleza de la causa del pago.

Así, en primer lugar, los Comentarios observan como dato relevante la posible vinculación temporal entre el evento deportivo al que corresponde el protagonismo del desplazamiento y la actividad de la que deriva el ingreso complementario (“*timing of the income-generating event*”), poniendo para ello el ejemplo de una jugadora profesional de golf que es remunerada por dar una entrevista durante la celebración de un torneo en el que participa. Lo que no aparece definido a la vista de este criterio es la extensión de la referencia temporal a tomar, pues no queda claro si, para apreciar la estrecha conexión, la actividad que genera el ingreso debe llevarse a cabo inmediatamente antes, durante o justo al término del evento deportivo³¹⁰ o si, por el contrario, es posible considerar un periodo de tiempo algo más amplio. Tampoco queda claro si la relación temporal que

³⁰⁶ Para CORDEWENER (2015), pág. 1359, el leitmotiv del precepto es que el análisis debe referirse siempre a si los ingresos tienen un vínculo causal suficiente con el ejercicio de las actividades personales del artista o deportista en calidad de tal, ya que solo este enfoque orientado a la actuación personal puede proporcionar un nivel mínimo de seguridad jurídica y razonabilidad (“*the leitmotif is that the analysis must always come back to whether the specific income has a sufficient causal link to the exercise of the entertainer’s/sportsperson’s ‘personal activities as such’, as only this performance-oriented approach can provide a minimum level of legal certainty and reasonableness with respect to the result*”).

³⁰⁷ En esta línea, según ZADEK (2007), págs. 164 y 165, habría que diferenciar entre los ingresos que se obtienen de la actuación (*performance-related income*) y los ingresos que son obtenidos por la condición de deportista (*person-related income*), asumiendo que estaremos ante estos últimos si el foco se pone en la figura del deportista, es decir, si este percibe la renta por su popularidad y no con motivo de una concreta actuación.

³⁰⁸ En su versión original en inglés, el párrafo 9 de los Comentarios al precepto señala: “*Such a close connection will generally be found to exist where it cannot reasonably be considered that the income would have been derived in the absence of the performance of these activities*”.

³⁰⁹ En sentido similar se pronuncian PISTONE y SCHAFFER (2016), pág. 61, para quienes, además, esta interpretación va en línea con el propósito original del artículo 17.

³¹⁰ Esta es la posición que mantiene CORDEWENER (2015), pág. 1354, para los ingresos derivados de actividades como ruedas de prensa, entrevistas o sesiones de autógrafos.

debe ser verificada es tan solo la existente entre la actividad complementaria y el evento deportivo o si también es posible atender a la relación entre el evento y el momento concreto en el que la renta es abonada³¹¹. En cualquier caso, como han defendido algunos autores, la solución no puede depender exclusivamente de esta relación temporal, lo cual supondría ignorar el resto de factores relevantes, sino que el vínculo temporal debe ser analizado en su contexto, esto es, poniéndolo en relación con las restantes circunstancias que rodeen la actividad concreta del deportista y el ingreso en cuestión³¹².

En segundo lugar, como otro elemento indiciario de la estrecha conexión, los Comentarios aluden a la naturaleza del origen o la causa del pago de la renta (“*the nature of the consideration for the payment of the income*”), sirviéndose, en este caso, del ejemplo de una estrella del tenis que es retribuido por la utilización de su imagen en los carteles que anuncian un torneo en el que participa. Aunque la fórmula en inglés resulte de difícil traducción, de tal modo que la referencia a la naturaleza del origen o la causa del pago (que es la traducción que nosotros hemos apuntado³¹³) puede no resultar muy clarificadora, ya en el ejemplo empleado sí se puede apreciar la conexión que el precepto exige para que la renta deba entenderse incluida dentro de su ámbito de aplicación. Si el pago de esta otra renta ha tenido como claro detonante (origen o causa) la actuación deportiva, la renta adicional se considera estrechamente conectada y por tanto, podrá ser también gravada en el país de la fuente. Mucho más fácil de traducir es la versión - igualmente oficial- en francés, donde se atiende sencillamente “al objeto de esta remuneración” (“*à l’object de cette rémunération*”), aunque quizás demasiado vaga, por lo que creemos que resulta más orientativo seguir el significado que se desprende de la fórmula en inglés.

De cualquier modo, los dos criterios aludidos, el temporal y el relativo al objeto o la causa última del pago, son presentados en los Comentarios no de manera exhaustiva, sino a título ejemplificativo, por lo que cualquier otro factor o indicio que pueda revelar esa necesaria conexión entre el ingreso y el evento deportivo debería ser tomado en consideración a la hora de verificar la aplicabilidad del artículo 17 a un determinado ingreso. A nuestro juicio, entre esos otros factores que podrían ser valorados en este punto, introduciríamos la identidad del pagador, considerando que será más fácil o estará más fundado apreciar la conexión con el evento deportivo si las rentas por las actividades accesorias del deportista son abonadas por el propio organizador, el patrocinador del evento o por el mismo sujeto que satisface la retribución correspondiente a su actuación deportiva. Igualmente, el criterio territorial puede jugar un papel muy importante, en tanto que los Comentarios al precepto parecen exigir, en varios de los supuestos contemplados, que las actividades de las que derivan las rentas conexas se realicen en el mismo Estado donde tiene lugar la actuación deportiva. Dada la importancia de este criterio, le dedicaremos un apartado posterior.

³¹¹ Esta es la posición que parece mantener GARBARINO (2016), pág. 367, al señalar que cuanto más cerca se sitúe el momento del pago, más cerca estará la conexión ingresos/rendimiento (“*the closer the time of payment, the closer the connection income/performance*”).

³¹² PISTONE y SCHAFFER (2016), pág. 61.

³¹³ La última traducción al español de los Comentarios se refiere a este factor como “la naturaleza de la contraprestación que genera el pago de la renta” (véase el ANEXO I).

Finalmente, para determinar la posible conexión de las rentas con la actuación deportiva resultará fundamental analizar la presencia expresa de las actividades adicionales en los acuerdos remuneratorios o en las condiciones contractuales pactadas, siendo un factor de gran relevancia el que en la fijación de las condiciones acordadas con ocasión de la actuación deportiva se aluda de manera específica a la participación en las actividades adicionales. En este sentido, los Comentarios señalan que la estrecha conexión puede quedar patente cuando los acuerdos contractuales de los que deriven los ingresos complementarios del deportista tengan por objeto su intervención en eventos deportivos concretos o en una serie limitada de eventos (o el desarrollo de actividades no deportivas durante la celebración de tales eventos), aunque estos no estén especificados³¹⁴. A *contrario sensu*, no parece que pueda apreciarse tal estrecha conexión (o al menos no por esta vía) cuando las partes formalicen su relación contractual para un determinado periodo de tiempo, que podrá ser más o menos amplio, sin hacer mención alguna a la participación del deportista en uno o varios eventos deportivos³¹⁵.

Dado que, desde su última revisión, los Comentarios tratan de ilustrar estos principios generales con la incorporación de numerosos ejemplos prácticos, los iremos trayendo a colación a medida que vayamos analizando los diferentes tipos de ingresos que suelen percibir los futbolistas con motivo de sus actividades en el extranjero. Será también entonces cuando examinaremos la -en muchas ocasiones delgada- línea que delimita el ámbito de aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio con el del resto de preceptos que pueden resultar aplicables cuando no quepa apreciar la estrecha conexión entre el ingreso y la actuación deportiva en el país de la fuente.

1.2. ¿Debe llevarse a cabo la actividad de la que derivan las rentas conexas en el mismo Estado donde tiene lugar la actuación deportiva del futbolista?

Como ya sabemos, el punto de conexión fundamental para que el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE resulte de aplicación es la realización de una actuación en calidad de deportista en el Estado de la fuente, lo cual exige la presencia física del futbolista en el territorio de dicho Estado. Del mismo modo, hemos visto que, dándose ese punto de conexión, el precepto se extiende también a aquellas otras rentas que tengan una estrecha conexión con la actuación deportiva realizada en el país de la fuente.

Así pues, para que, en virtud del artículo dedicado a las rentas artísticas y deportivas de un determinado convenio, uno de los Estados parte pueda someter a gravamen los ingresos obtenidos por un futbolista residente en el otro Estado contratante es requisito necesario e imprescindible que este lleve a cabo una actuación deportiva en su territorio. Tal actuación habilitará por regla general al Estado de la fuente para que grave las rentas derivadas directa e indirectamente de la misma, pero surgen especiales dificultades en relación con aquellas rentas que, estando relacionadas con la actuación deportiva desarrollada en el Estado de la fuente, deriven de una actividad personal que, sin embargo, no es realizada en el territorio de dicho Estado, sino en el de un tercer Estado. Dicho de otro modo, ¿es posible apreciar la estrecha conexión que requiere el precepto cuando el

³¹⁴ Tal y como dispone el actual párrafo 9 de los Comentarios al artículo 17, en su versión original en inglés: “*Such a close connection may be evident from contractual arrangements which relate to participation in named events or a number of unspecified events*”.

³¹⁵ Véase, en este mismo sentido, GNOTH (2007), pág. 315.

futbolista percibe ingresos por actividades realizadas fuera del territorio del Estado de la fuente? ¿Sería legítimo que dicho Estado extendiera su potestad de gravamen a tales rentas? ¿Se podrían entender obtenidas en su territorio?

Parte de la doctrina ha respondido a estas cuestiones de manera afirmativa, entendiendo que lo decisivo será verificar si, en un sentido global, se considera cumplido el requisito de la estrecha conexión, en cuyo caso el lugar donde se realicen las actividades complementarias a la actuación deportiva debe resultar irrelevante³¹⁶, especialmente cuando se trata de actividades preparatorias o de entrenamiento³¹⁷. Para estos autores, la estrecha conexión entre los ingresos y el evento deportivo no depende exclusivamente del lugar donde se desarrollen las actividades accesorias y, por tanto, el país de la fuente podría extender su potestad de gravamen a rentas que el futbolista obtenga por actividades realizadas fuera de su territorio.

Sin embargo, los Comentarios al artículo 17 no parecen apuntar en esta dirección, al menos en lo que a ciertos tipos de ingreso se refiere. En concreto, en su párrafo 9, al tratar los ingresos por *merchandising*, los Comentarios señalan que no estarán cubiertas por el artículo 17 aquellas rentas que deriven de ventas realizadas en un determinado país cuando no estén estrechamente conectadas con actuaciones que tengan lugar en ese mismo país³¹⁸. Del mismo modo, el párrafo 9.1, aludiendo a los ingresos por publicidad y entrevistas³¹⁹, señala que deben tratarse de actividades realizadas en el país donde se desarrolle la actuación deportiva y que tengan una estrecha conexión con dicha actuación³²⁰. Si tenemos en cuenta que la referencia a esta modalidad de ingresos se incluye a modo meramente ejemplificativo, podemos sostener que la exigencia de que las actividades complementarias se lleven a cabo en el territorio del Estado de la fuente (es

³¹⁶ CORDEWENER (2015), pág. 1353, sostiene que la potestad de gravamen del país de la fuente no se limita a la parte de la remuneración que cubre las actividades accesorias que son ejecutadas en dicho país. Más bien, mientras se verifique el requerido vínculo causal con la actuación, el lugar donde se realizan las actividades accesorias debe considerarse irrelevante (“*The source State’s right to tax is not limited to only that part of the remuneration covering ancillary activities which themselves are exercised in the source State. Rather, as long as there is the required causal link to the performance, the location where such ancillary elements are realized must be considered irrelevant*”).

³¹⁷ En este sentido se han pronunciado BLÁHA (2007), pág. 127 y siguientes, o PISTONE y SCHAFFER (2016), pág. 65.

³¹⁸ Párrafo 9 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, versión en inglés: “(…) *merchandising payments derived from sales in a country that are not closely connected with performances in that country and that do not constitute royalties would normally be covered by Article 7 (or Article 15, in the case of an employee receiving such income)*”.

³¹⁹ Párrafo 9.1: “*The activities of an entertainer or sportsperson do not include only the appearance in an entertainment or sports event in a given State but also, for example, advertising or interviews in that State that are closely connected with such an appearance*”.

³²⁰ En este mismo sentido, TENORE (2016), pág. 144, entiende que los Comentarios parecen sugerir que la actividad publicitaria o de patrocinio debe tener lugar al mismo tiempo y en el mismo lugar que la actuación deportiva (“*The OECD Commentary seems to suggest that the advertising or sponsoring activity must take place at the same time as well as at the same place of the performance*”); GNOTH (2007), pág. 318, sostiene que el único criterio importante es la existencia de la actuación o aparición, refiriéndose a actividades publicitarias o de patrocinio, en el país de la fuente (“*The only important criterion is the existence of the performance or appearance in the source country from which the payment is paid*”); y HORTALÁ I VALLVÉ (2007), pág. 559: “Estas rentas se regirán por lo dispuesto en el artículo 12 o el del artículo 7,14 o 21 según el caso. Es importante destacar que en estos supuestos el punto de conexión exige que las rentas de cánones o ingresos por publicidad se deriven de actuaciones en otros países, pues de lo contrario, si actuación y canon o ingreso publicitario proceden del mismo Estado sí se atribuye potestad al Estado de la fuente en virtud del artículo 17, al menos, por lo que se refiere a los ingresos publicitarios”.

decir, en el mismo país donde tiene lugar el evento deportivo) es predicable de todos los ingresos que derivan indirectamente de la actuación deportiva y que, por tanto, es un requisito adicional al de la estrecha conexión que todas aquellas actividades deben cumplir³²¹.

Esta interpretación es, a su vez, la más coherente con el sentido general de los Comentarios al artículo 17 y con el espíritu del Modelo de Convenio de la OCDE en su conjunto, pues supone someter a gravamen las rentas en aquel Estado donde las actividades son realizadas o, como indicábamos al hablar del proyecto BEPS, allá donde se genera el valor. Pero es que además, si entendiéramos que sí es posible someter a gravamen en virtud del artículo 17 rentas que deriven de actividades realizadas en el territorio de un Estado distinto al de la fuente, se estaría facilitando la aparición de supuestos de triple imposición, lo que podría suceder si se tratara de un Estado que no tuviera suscrito un convenio para evitar la doble imposición con el Estado de la residencia del futbolista (pues en tal caso, si su normativa interna así se lo permitiese, el Estado donde se desarrolle la actividad complementaria tendría plena potestad para someter a gravamen los ingresos derivados de tal actividad) o, en el supuesto de que sí hubiera un convenio suscrito entre ambos Estados, por ejemplo, porque el futbolista actuara en ese tercer Estado mediante un establecimiento permanente (pues en virtud del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE dicho Estado podría someter a gravamen sus ingresos como rentas empresariales) o porque actuara contratado por un club de fútbol residente en dicho Estado (porque en tal caso el artículo 15, dedicado a los rendimientos del trabajo dependiente, también admitiría el gravamen en dicho Estado). En relación con este tercer Estado implicado, conviene asimismo plantearse si sería posible aplicar el artículo 17 (en caso de que existiera convenio entre el país de residencia y este otro país) a las rentas de actividades estrechamente conectadas a una actuación deportiva, aunque la actuación deportiva de base no se haya producido en dicho país, sino en otro (que podría incluso ser el propio país de residencia). Es decir, se trata de plantearse si debemos dar prioridad a la calificación de la renta como deportiva por existir, cuando exista, una clara conexión con una actuación deportiva; o por el contrario, esta regla de las actividades conexas solo tiene virtualidad en un país en el que se haya cumplido la premisa, anterior desde el punto de vista lógico, de la actuación como deportista en ese territorio. ¿Tiene sentido que en situaciones aparentemente idénticas en las que un sujeto obtiene dos tipos de rentas (la principal y la accesoria), en un caso sí tributen ambas en el extranjero si se obtienen en el mismo país, y en cambio, la obtención en dos países distintos implique que la renta accesoria deje de tributar en el país en el que se obtiene (además de no tributar tampoco en el país de la actuación deportiva por la aplicación estricta que venimos indicando del principio de territorialidad)? Desde nuestro punto de vista, la concurrencia del presupuesto subjetivo necesario para la aplicación del artículo 17 es un requisito previo e insorteable para poder pasar a continuación a discutir la calificación como indirectamente deportivas de las rentas estrechamente conectadas a la actuación. Si en un país no se

³²¹ Nótese que nos estamos refiriendo a aquellos ingresos que derivan de actividades que requieren la actuación personal del futbolista (entrevistas, eventos promocionales, rodaje de anuncios publicitarios, ruedas de prensa, etc.), pues cuando se trate de ingresos que no precisan su intervención personal (normalmente aquellos que derivan de la mera cesión de los derechos de imagen) no es exigible la presencia física del futbolista en el Estado de la fuente más allá de su participación en el evento deportivo en cuestión. En estos últimos casos, habrá que valorar otros factores para determinar si los ingresos están estrechamente conectados o no con su actuación deportiva.

cumple la condición subjetiva básica, porque no se ha desarrollado en él actuación alguna de carácter genuinamente deportivo, el artículo 17 no debe ser aplicado³²².

Aunque así, expuestos en abstracto, puedan parecer supuestos rocambolescos, lo cierto es que se trata de situaciones que se dan con relativa frecuencia en el ámbito del fútbol profesional. Piénsese, por ejemplo, en los ingresos de patrocinio que pueden percibir los futbolistas por utilizar un nuevo modelo de calzado deportivo especialmente diseñado para una concreta competición internacional. Si el acto de presentación de ese nuevo modelo de calzado, al que acude el futbolista a cambio de una importante cantidad de dinero, tuviera lugar en un país diferente a aquel donde se celebra la competición, ¿estaría justificado que este último sometiera a gravamen el ingreso por acudir al acto de presentación en el territorio de otro país? ¿No supondría una ampliación excesiva de su soberanía tributaria sobre rentas que son obtenidas fuera de su territorio? La fuerza atractiva hacia otras rentas accesorias ha de aplicarse con moderación y en esa línea moderada nos parece obligado exigir que se obtengan en el mismo país de la actividad deportiva principal³²³.

Más dificultades aún pueden generar en este tipo de deliberaciones sobre el alcance necesario del principio de territorialidad, las actividades de preparación o entrenamiento. Pensemos en un equipo de fútbol que está preparando un importante partido de competición internacional que se disputa en un país extranjero (por ejemplo, la final de la *Champions League*). Por reducción al absurdo, si admitiéramos que, con arreglo al artículo 17, es posible someter a gravamen las rentas correspondientes a los entrenamientos que estén vinculados a ese partido³²⁴ aun cuando tales actividades se lleven a cabo en un país distinto al de su celebración³²⁵, ello entraría en conflicto con el nuevo criterio incorporado a los Comentarios oficiales en virtud del cual las actividades de entrenamiento en el extranjero se consideran deportivas, tengan o no componente público, y legitiman por sí mismas la aplicación del artículo 17; puesto que nos encontraríamos de nuevo con un resultado de triple imposición: en el país de residencia, en el país de la competición (por considerarles actividades estrechamente conectadas), y en el país elegido para los entrenamientos (porque el entrenamiento se considera en la actualidad causa suficiente para aplicar el artículo 17). Además, ¿cómo podríamos verificar qué entrenamientos concretos están estrechamente conectados con ese

³²² Con independencia de la posibilidad de que algunas de estas rentas accesorias pudieran entrar en el ámbito del artículo 17 por la vía de la calificación como rentas de artistas del espectáculo o *entertainers*, asunto al que yo nos dedicamos en el Capítulo III.

³²³ Pues, tal y como señala DANIS (2007), pág. 102, desatender este requisito supondría reconocer la potestad del Estado de la fuente para gravar todas las rentas derivadas de las actuaciones personales del deportista con independencia de donde se lleven a cabo. Si bien hay que matizar que no se está planteando en ningún momento gravar todas las rentas del deportista, sino solo aquellas rentas accesorias estrechamente conectadas a la actuación en un determinado país del futbolista.

³²⁴ Aunque lo veremos en el último apartado del presente Capítulo, cuando hablamos de rentas correspondientes a los entrenamientos no nos estamos refiriendo exclusivamente a rentas que sean abonadas de manera específica con motivo de tales actividades, sino también a la parte proporcional del salario ordinario del futbolista que puede atribuirse a esas actividades.

³²⁵ Esta es precisamente la interpretación de CORDEWENER (2015), pág. 1354, según el cual los ingresos por actividades de preparación o entrenamiento que estén conectados con una determinada actuación podrán ser gravados por el Estado de la fuente en virtud del artículo 17 aun cuando aquellas actividades tengan lugar en el territorio de un tercer Estado e, incluso, si las mismas tienen lugar en el Estado de residencia del deportista.

determinado partido? ¿Habría que fijarse en los aspectos técnicos que se preparen de cara a ese específico partido? ¿Serían los entrenamientos que se lleven a cabo en los días previos? Y en tal caso, ¿cuántos días se consideran necesarios para preparar un partido de tal importancia? Estos interrogantes demuestran que la solución que se adoptara en cada caso siempre podría ser considerada una solución arbitraria o discrecional, puesto que es difícil encontrar un criterio objetivo (que no sea el criterio geográfico, es decir, el que atiende de manera objetiva al lugar de realización de las actividades complementarias) que permita exteriorizar la estrecha conexión que necesariamente ha de apreciarse entre este tipo de actividades accesorias y el evento deportivo para que el país de la fuente quede habilitado para someter a gravamen las rentas derivadas de aquellas.

Por todo ello, entendemos que, para que les resulte aplicable el artículo 17, las actividades personales del futbolista de las que deriven los ingresos conexos a su actuación deportiva también deben realizarse en el país de la fuente. Y aunque, como ya hemos señalado, parece intuirse que los Comentarios al precepto apuntan en esta dirección, lo deseable sería que un requisito de tal importancia quedara claramente perfilado, pues solo así se puede garantizar que los sujetos implicados cuenten con una mínima seguridad jurídica cuando se encuentren en situaciones similares a las descritas.

1.3. ¿Quién ha de ser el efectivo perceptor de la renta para que el artículo 17.1 resulte de aplicación? La problemática en torno a las rentas correspondientes al futbolista que, sin embargo, son abonadas a terceros (*remisión al Capítulo V*)

Si hay algo por lo que se caracterizan los eventos deportivos internacionales de primer nivel es por el gran volumen de ingresos y de operaciones económicas que pueden llegar a generar. Y no solo estamos pensando en las elevadas cantidades que suelen percibir los deportistas que participan en estos eventos, sino que son muchos los sujetos y entidades que, de un modo u otro, obtienen un rédito económico con su celebración. Así, a título de ejemplo, podemos aludir a los organizadores o promotores del evento, a los patrocinadores y colaboradores de la competición, a los titulares de los derechos de retransmisión, a los agentes de los deportistas o a los propios equipos participantes, como sujetos que pueden percibir ingresos relacionados con su intervención en el evento. Son, por tanto, numerosas las rentas que afloran, directa o indirectamente, de este tipo de eventos deportivos, de ahí que resulte fundamental conocer cuándo una determinada renta deriva, no del evento en sí (podríamos decir como una renta empresarial más, pues en ese caso el artículo 17 no resultaría aplicable), sino de la actuación personal del deportista; y en segundo lugar, qué ocurre cuando no es el propio deportista, sino un tercero, el que percibe esa renta derivada de su actuación en calidad de deportista.

En este sentido, como ya hemos ido adelantando, el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE fue ampliado en el año 1977 respecto del Proyecto de Convenio de 1963 con un apartado 2, al que dedicaremos el siguiente Capítulo, destinado a aquellos supuestos en los que la renta derivada de la actuación deportiva no es abonada al deportista sino a una tercera persona. Parece, por tanto, que el apartado 1 del precepto estaba destinado, al menos en su origen, a las rentas que son percibidas directamente por el deportista, pues de lo contrario no habría sido necesario incorporar ese segundo apartado.

Sin embargo, este esquema en apariencia sencillo, no lo es tanto si tenemos en cuenta dos cuestiones fundamentales: por un lado, que los criterios generales de atribución de las

rentas dependerán, en cualquier caso, de la normativa interna de los países contratantes, y por otro lado, que los Comentarios oficiales al precepto señalan que el propio apartado 1 del artículo 17 resultará aplicable a las rentas derivadas de la actuación deportiva que son abonadas a una tercera persona en aquellos supuestos en los que la normativa interna del país de la fuente permita ‘mirar a través’ (“*look-through approach*”) de esa tercera persona e imputar la renta directamente al deportista.

1.3.1. El papel de la legislación interna en la regulación de los criterios generales para la atribución de las rentas

Una vez acreditado que nos encontramos ante una renta deportiva en el sentido del artículo 17 (es decir, ante una renta que deriva directamente o está estrechamente conectada con la actuación deportiva del futbolista en el país de la fuente), para valorar qué concreto apartado del precepto resultaría aplicable a dicha renta, no basta con verificar quién es el sujeto que recibe materialmente el pago de la misma, pues aunque tal dato puede resultar importante e, incluso, decisivo a la hora de determinar la identidad de la persona a la que la renta en cuestión ha de resultar fiscalmente imputable, lo cierto es que la atribución o imputación subjetiva de las rentas es una cuestión más compleja que puede depender de otros factores o criterios. Por tanto, de las reglas generales de atribución o individualización de las rentas dependerá, como decimos, que pueda ser aplicado el apartado 1 del precepto (si la renta es atribuible al propio futbolista) o el segundo (si la renta debe ser atribuida a una persona distinta), cuestión esta que resultará trascendental en aquellos casos en los que, como estudiaremos en el siguiente Capítulo, el convenio aplicable no incluya el artículo 17.2.

Pues bien, en este sentido existe un acuerdo doctrinal prácticamente unánime en virtud del cual los criterios que han de resultar aplicables para la atribución de las rentas son los regulados por la legislación interna de cada Estado, quedando al margen, por tanto, del contenido de los convenios para evitar la doble imposición³²⁶. Desde este punto de vista, será el país que pretenda gravar una determinada renta con arreglo al artículo 17 el que deba verificar, en función de las reglas de atribución o individualización que establezca su normativa, a qué sujeto resulta imputable dicha renta y determinar, en consecuencia, qué apartado del precepto podría habilitar su potestad de gravamen³²⁷.

Como es lógico, esta remisión a la legislación doméstica puede generar situaciones dispares en función del país ante el que nos encontramos, pues los criterios de atribución de las rentas podrán variar dependiendo de qué país sea el interesado en la aplicación del precepto a un determinado sujeto. En el caso de España, la doctrina mayoritaria parece sostener que, en este ámbito, la atribución subjetiva de las rentas debe atender a criterios de Derecho privado, lo que significa que para determinar a qué sujeto deben serle imputadas habría que verificar quién es el titular de las rentas desde un punto de vista estrictamente civil³²⁸. Otros autores, en cambio, discrepan de esta solución al entender

³²⁶ Véase en este punto BÁEZ MORENO (2010), pág. 320, con cita extensa de referencias doctrinales en la nota 27.

³²⁷ En un sentido similar se pronuncia CORDEWENER (2015), pág. 1393, al afirmar que la atribución subjetiva de las rentas en función de la normativa doméstica del Estado de la fuente resultará decisiva para la aplicabilidad del artículo 17.1 o el artículo 17.2.

³²⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2011), pág. 61, señala que “al carecer nuestro ordenamiento de disposición alguna que permita transparentar a las sociedades que reciben rendimientos artísticos, la atribución de rentas

que los criterios que recoge la normativa del IRPF (en el caso de los rendimientos del trabajo, atribución de la renta a quien genere el derecho a su percepción y en el de los rendimientos de actividades económicas, atribución de la renta a quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos) no parecen vincularse a las categorías jurídico privadas y por tanto deberían prevalecer a la hora de atribuir las rentas desde un punto de vista tributario³²⁹. A nuestro parecer, esta segunda postura parece más coherente con el objetivo que se persigue a la hora de individualizar las rentas desde un enfoque puramente fiscal y, además, también va en la línea que marca el artículo 3.2 del Modelo de Convenio de la OCDE cuando dispone que, a la hora de acudir a la legislación interna de los Estados para interpretar los términos o expresiones ajenas al convenio, debe darse preferencia a la legislación fiscal frente a la legislación de otras ramas del Derecho.

Se trata de una cuestión especialmente relevante en los supuestos en los que el convenio aplicable solo incluye el apartado 1 del precepto, aunque, como vemos a continuación, también en estos supuestos los Comentarios al artículo 17 han tratado de establecer unas reglas especiales de interpretación del ámbito de aplicación del precepto que, sin embargo, no han resultado exentas de polémica.

1.3.2. La aplicación del artículo 17.1 a rentas que no son obtenidas por el futbolista mediante un enfoque 'look-through'

Al margen de las cuestiones conflictivas que pueden derivar de la aplicación de los criterios de atribución de rentas en función de la normativa doméstica de cada país, lo que no deja de ser un problema común a cualquier tipo de renta, el esquema general que hemos apuntado al comienzo de este epígrafe quedó algo desdibujado tras la incorporación de un nuevo párrafo a los Comentarios del precepto en la revisión efectuada por el Comité de Asuntos Fiscales en el año 1992. Nos referimos al párrafo 8 de los Comentarios, cuya última indicación consiste en que, en aquellos casos en los que la renta no sea abonada al propio deportista sino a una sociedad unipersonal de la que este sea empleado, si la legislación interna del Estado de la fuente permite 'levantar el velo' de dicha entidad y tratar las rentas como si las obtuviese directamente el deportista, "el apartado primero del precepto permite que ese Estado grave las rentas derivadas de las actuaciones realizadas en su territorio, obtenidas por la entidad en beneficio de la persona física, incluso si las rentas no se pagan de hecho en concepto de remuneración a la persona física"³³⁰.

Dicho de otro modo, este apartado supone que el artículo 17.1 pueda 'imitar' la solución contemplada en la legislación doméstica del país de la fuente, de tal modo que si la

a estas entidades debe seguir criterios de Derecho privado". En el mismo sentido, GARCÍA PRATS (2009), pág. 32, considera que en la normativa tributaria española no hay ninguna norma que modifique los supuestos de imputación de rentas ni de individualización de las mismas para el caso de actuaciones por parte de artistas y deportistas no residentes mediante entidades o personas no residentes interpuestas, de ahí que entienda que, en tales supuestos, la renta deba atribuirse a la entidad que la obtiene legal y económicamente y es por tanto ella la única que deba figurar como sujeto pasivo del Impuesto.

³²⁹ Esta es la posición que mantiene BÁEZ MORENO (2010), pág. 323, quien, apoyándose en la doctrina austriaca y alemana, defiende que la renta ha de entenderse obtenida por "quien realiza el hecho imponible, en definitiva, quien interviene en el mercado, es decir, quien utiliza las ventajas del mismo, altera y maneja las prestaciones e, incluso, renuncia a sus posibles ventajas".

³³⁰ Párrafo 8 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (texto extraído de la versión del año 2010).

normativa de dicho país permite atribuir la renta al deportista, dicho país podrá hacer lo propio en el plano convencional, es decir, podrá entender aplicable el artículo 17.1 como si la renta la hubiese percibido directamente el deportista y no la sociedad.

Esta previsión cobra especial sentido, por tanto, en los convenios para evitar la doble imposición en los que no existe un apartado 2 del precepto, pues en aquellos convenios que sí cuenten con ese apartado 2 no sería necesario ‘levantar el velo’ de la sociedad para imputar la renta al deportista, pues el país de la fuente podría someter a gravamen las rentas derivadas de la actividad deportiva en manos de la propia sociedad que las percibe³³¹.

Aunque algunos autores denunciaran en su momento una posible contradicción entre esta previsión y las reglas generales relativas a la compatibilidad de las normas domésticas anti-abuso y las disposiciones de los convenios³³², lo cierto es que tras las últimas modificaciones de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en esta materia, esa posible controversia ha quedado superada, pues ahora los párrafos 22 y 22.1 de los Comentarios al artículo 1 señalan de manera expresa que las normas generales anti-abuso son compatibles con las reglas que establecen los convenios para evitar la doble imposición y así se reconoce igualmente en los Comentarios al propio artículo 17, cuyo párrafo 11.3 indica lo siguiente: “Conviene, no obstante, señalar que, como norma general, independientemente del artículo 7, el Convenio no impedirá la aplicación de las reglas anti-elusión de la legislación interna del Estado de la fuente que permiten que este someta a imposición tanto al artista/deportista o a la agencia de artistas en caso de uso abusivo, como se reconoce en los párrafos 76 a 79 de los Comentarios al artículo 1”³³³.

³³¹ Así lo reconocen los propios Comentarios al precepto en su párrafo 11: “Si la renta de un profesional del espectáculo o de un deportista se atribuye a otra persona y el Estado de la fuente no está autorizado jurídicamente para ‘levantar el velo’ de la persona que percibe la renta y someter dicha renta a gravamen como renta del artista o el deportista, será aplicable el apartado 2 con arreglo al cual la parte de la renta que no pueda gravarse como renta de artista o deportista podrá someterse a imposición aun estando en poder de la persona que la percibe”.

³³² Véase, por ejemplo, MOLENAAR (2005), pág. 38, que apunta a una posible contradicción entre el párrafo octavo de los Comentarios al artículo 17 y las reglas generales que establecen los Comentarios al artículo 1 sobre la compatibilidad de las normas domésticas anti-abuso y los tratados [*“It is a moot point whether this look-through approach may constitute treaty override if Article 17(2) has not been inserted in a bilateral tax treaty. Paragraph 8 of the Commentary on Article 17 seems to accept the look-through approach for one-person companies, but this is in contrast with the commentary on ‘conduit companies’ and ‘base companies’ in the Paragraph 7 to 26 of the Commentary on Article 1 of the OECD Model Tax Convention. These paragraphs tend to suggest that specific treaty provisions might be necessary to deal with such companies, or at least to preserve the effect of domestic anti-avoidance rules, whereas Paragraph 8 of the Commentary on Article 17(1) suggests that a domestic look-through rule automatically applies for treaty purposes”*]. Sobre la compatibilidad de las normas anti-abuso domésticas con las reglas de los convenios puede consultarse también SANDLER (1995), págs. 204 a 238, donde el autor examina algunas normas de los ordenamientos del Reino Unido, Francia, Alemania y Japón.

³³³ En concreto, los párrafos 76 y 77 de los Comentarios al artículo 1 se refieren al posible conflicto de las normas generales anti-abuso domésticas con las disposiciones de los convenios bilaterales, mientras que los párrafos 78 y 79 hacen alusión a las doctrinas jurisprudenciales que los tribunales de los Estados van desarrollando a la hora de interpretar su legislación tributaria en materia de elusión fiscal, concluyendo que, como norma general, “no habrá conflicto entre los convenios tributarios y las doctrinas jurisprudenciales antiabuso o las normas generales antiabuso del derecho interno”. Precisamente en relación a la interpretación de la elusión tributaria y de las cláusulas anti-abuso en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo resulta muy interesante el trabajo de GARCÍA BERRO (2018). Sobre la evolución que ha experimentado el concepto de abuso del derecho en materia tributaria puede verse INGRAO (2016).

Lo que sí conviene precisar en este punto es el alcance concreto que debe otorgarse a estas previsiones de los Comentarios, en tanto que las mismas pueden suponer un tratamiento excepcional en lo que a la atribución de las rentas se refiere. Y en este sentido, coincidiendo con ciertos autores, consideramos que, atendiendo a la literalidad de los Comentarios al artículo 17 y a la remisión que estos hacen a párrafos 76 a 79 de los Comentarios al artículo 1, la regla del párrafo 8, la que habilita el enfoque ‘*look through*’, ha de interpretarse de forma restrictiva, limitándose su aplicación a aquellas concretas situaciones en las que se aprecie un ánimo elusivo en la interposición de la entidad que percibe las rentas en beneficio del propio deportista³³⁴. Para que la regla resulte aplicable no es necesario, en cambio, que se trate de sociedades unipersonales o que exista una relación laboral entre dicha sociedad y el deportista, pues tales circunstancias son mencionadas en los Comentarios a título meramente ejemplificativo y bastará, por tanto, con que se den los requisitos particulares que exija la disposición anti-abuso del país de la fuente, pudiendo tratarse tanto de una norma general anti-abuso, como de una norma propia de este ámbito, es decir, una norma dirigida de forma específica a combatir los esquemas elusivos de los deportistas.

Si nos centramos en nuestro ordenamiento, la Ley General Tributaria contempla dos normas generales –el artículo 15, relativo al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, y el artículo 16, referido a la simulación- que, dando prioridad al fondo sobre la forma, permiten, bajo determinadas circunstancias, recalificar y atribuir las rentas a los sujetos que, prescindiendo de los actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios, en el primer caso, o de los actos o negocios simulados, en el segundo, resulten ser los beneficiarios efectivos de las mismas. En virtud de estas reglas, si se verificara el cumplimiento de las condiciones exigidas para su aplicación, las autoridades tributarias podrían ignorar la existencia de sociedades interpuestas por parte de futbolistas no residentes para el cobro de las rentas derivadas de actividades realizadas en territorio español e imputarle tales rentas directamente a ellos. En tales casos, si el futbolista residiera en un país con el que España tuviera suscrito un convenio para evitar la doble imposición, el artículo 17.1 (o su equivalente) permitiría que España, como país de la fuente, sometiera a gravamen las rentas imputadas a los futbolistas aunque formal y materialmente fueran abonadas a las sociedades interpuestas.

En cuanto a las normas anti-elusión específicamente destinadas a los deportistas, si bien en España contamos con un régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen que fue implantado con el objetivo de combatir los esquemas de planificación fiscal internacional a los que habitualmente habían venido recurriendo numerosos artistas y deportistas, lo cierto es que su ámbito de aplicación se ciñe al IRPF³³⁵, por lo que tan solo resulta aplicable cuando el futbolista que cede sus derechos de imagen es residente fiscal en España, de tal forma que aquellos futbolistas que sean considerados residentes de otro país no se verán afectados por este régimen.

En el ámbito del IRNR, algunos autores han interpretado la regla del artículo 13.1.b).3.³³⁶ como una cláusula anti-abuso y, más en concreto, como un régimen de transparencia

³³⁴ CORDEWENER (2015), pág. 1341.

³³⁵ Puede verse el artículo 92 de la Ley del IRPF.

³³⁶ Recordemos que, en virtud de este precepto, se consideran rentas obtenidas en territorio español las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente

fiscal, pues entienden que al hacer alusión a la derivación indirecta de las rentas y a la percepción por persona o entidad distinta del artista o deportista, el precepto permite que la renta sea atribuida directamente al artista o deportista y que estos puedan ser considerados sujetos pasivos del impuesto aun cuando la renta haya sido obtenida por otro sujeto³³⁷. Sin embargo, creemos que tal interpretación no puede ser acogida ya que, como han objetado otros autores, la referencia a la percepción de la renta por persona o entidad distinta tan solo permite sostener que en ese caso, ante tales circunstancias, la renta también se ha de entender obtenida en territorio español y que, por tanto, seguirá estando sometida al régimen del IRNR como rendimiento de actividad económica sin mediación de establecimiento permanente, pero sin que ello signifique una alteración de las reglas generales de atribución de las rentas³³⁸.

En cualquier caso, lo cierto es que en España la utilidad real de la previsión contemplada en el párrafo octavo de los Comentarios al artículo 17.1 es prácticamente nula, pues dada la interpretación dinámica de los convenios que ha venido realizando el Tribunal Supremo -cuestión que analizamos en el siguiente Capítulo, al que nos remitimos-, aquellos convenios cuyo artículo 17 no cuenta con el apartado 2 han de ser interpretados conforme al vigente Modelo de Convenio de la OCDE, es decir, como si contemplaran ese apartado 2, lo que supone reconocer que el país de la fuente puede someter a gravamen las rentas derivadas de la actuación deportiva aunque sean percibidas y sean imputables a otros sujetos sin necesidad de acudir a las normas anti-abuso de su legislación interna.

Para cerrar este apartado, debemos aclarar que, así como la identidad del efectivo perceptor de las rentas derivadas de la actuación deportiva sí puede resultar decisiva de cara a la aplicación del artículo 17, no ocurre lo mismo con el pagador de las mismas, resultando totalmente irrelevante a los efectos del precepto la identidad y el país de residencia del sujeto que retribuya la actuación del deportista. En este sentido, el artículo 17 se aplicará, siempre y cuando se den los presupuestos subjetivos y objetivos que requiere el precepto, con independencia de que las rentas sean abonadas por su propio equipo, por el organizador del evento deportivo o por cualquier otro sujeto e, igualmente, con independencia de que dicho sujeto resida en el país de la fuente o en cualquier otro territorio.

“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”.

³³⁷ Así lo entiende, entre otros, CALDERÓN CARRERO (2001), págs. 20 y 21.

³³⁸ Así se manifiestan GARCÍA PRATS (2004), pág. 855, que concluye indicando que “el ordenamiento interno español no permite la imputación de rentas por transparencia de la sociedad al socio, sino únicamente la sujeción de la sociedad o entidad interpuesta, por lo que para hacer frente al uso ilícito de la misma no podrá alegarse la aplicación del artículo 17.1 de los Modelos de Convenio -presente, con las modificaciones analizadas, en la totalidad de Convenios firmados por España-, sino a través del artículo 17.2 de dichos Modelos”; RELEA SARABIA (2007), pág. 295, entiende que esta norma establece un régimen muy distinto al de la transparencia fiscal y que simplemente contempla un criterio definitorio de cuándo las rentas se entienden obtenidas en España; o MARTÍN JIMÉNEZ (2011), pág. 60, según el cual no nos encontramos ante “una norma de transparencia o atribución de la renta al artista o deportista (*deeming rule*)”, sino una regla de localización de la renta en España, de determinación de la fuente de la misma”.

1.4. Particularidades de la retribución de los futbolistas como trabajadores por cuenta ajena

La actividad profesional del futbolista se encuentra ciertamente condicionada por el carácter dependiente de la relación laboral que le une con su club. Así, la condición de trabajador por cuenta ajena determina que los jugadores profesionales deban cumplir una serie de obligaciones en el desempeño de su trabajo (tales como acudir regularmente a las sesiones de entrenamiento, preparación o recuperación física, estar a disposición del cuerpo técnico para los partidos, tanto oficiales como amistosos, participar en las concentraciones y desplazarse con el equipo, asistir a actos sociales o protocolarios, cumplir las normas de régimen interno, vestir un determinado uniforme, etc.) que, a diferencia de lo que ocurre con los deportistas que actúan por cuenta propia (lo que normalmente sucede en las disciplinas deportivas de carácter individual), les impide poder elegir libremente dónde entrenar, qué competiciones disputar e, incluso, en qué país residir.

Esta circunstancia también afecta al aspecto retributivo de su actividad ya que, como empleados del club, su remuneración básica consiste en un salario que, a su vez, puede estar integrado por varios conceptos: sueldo mensual, prima por partido, pagas extraordinarias, prima de contratación o fichaje, plus de antigüedad y, en su caso, derechos por explotación de la imagen³³⁹. Además de este salario ordinario, es frecuente que los futbolistas pacten en los contratos con los clubes otras formas retributivas de muy diversa índole³⁴⁰. Entre las más habituales podemos citar las primas por alcanzar determinados logros deportivos (aunque la casuística es enorme, pueden ser logros a nivel individual, como anotar un gol o disputar un número mínimo de partidos a lo largo de una temporada; o a nivel colectivo, como ganar una competición o alcanzar una determinada posición clasificatoria³⁴¹), las rentas en especie (es frecuente, por ejemplo, que el club ponga a disposición del futbolista una vivienda y/o vehículo de manera gratuita) o diferentes tipos de indemnizaciones (por extinción contractual, por lesión invalidante, etc.).

Del mismo modo, debemos tener en cuenta que, en los supuestos en los que el futbolista es convocado para disputar un determinado partido o competición con su selección nacional, a la retribución que reciba de su club se sumará la que le abone la federación de fútbol de su país. En este sentido, también es habitual que, además de la retribución básica que puedan percibir los futbolistas por estar al servicio de su federación, se pacten otras cantidades adicionales como gratificación por la consecución de un determinado logro en las competiciones disputadas.

³³⁹ Estos son los conceptos retributivos que contempla el artículo 20, relativo a los conceptos salariales, del Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional (publicado en el BOE de 8 de diciembre de 2015).

³⁴⁰ Artículo 27 del citado Convenio: “Los Clubes/SADs y los Futbolistas podrán pactar cualquier forma de retribución distinta de la señalada en los artículos anteriores siempre que respeten, dentro de la estructura retributiva, los salarios mínimos mensuales previstos en el presente Convenio, teniendo en cuenta, además, si fuera el caso, que el plus de antigüedad no será nunca absorbible ni compensable”.

³⁴¹ En ocasiones estas primas no aparecen estipuladas en el contrato, sino que, a medida que avanza la temporada y en función de la marcha del equipo, el club negocia con sus jugadores el importe de las primas por alcanzar un resultado concreto en las distintas competiciones que puedan estar disputando.

Estas características propias de la retribución de los futbolistas, en tanto que trabajadores por cuenta ajena, suponen asimismo una importante diferenciación respecto a los deportistas que actúan de forma independiente, sin estar sujetos a una relación de dependencia laboral, pues mientras que aquellos percibirán, en todo caso y sin importar su efectiva intervención en una determinada competición, un salario básico, los ingresos de estos últimos dependerán, por lo general, de los torneos, competiciones y eventos en los que participen. Por lo tanto, en el caso de los futbolistas, y de aquellos otros deportistas que actúan como empleados de sus equipos, resulta más difícil vincular o atribuir los rendimientos de su trabajo -al menos en lo que a su sueldo ordinario se refiere- a un concreto partido, competición o evento deportivo, mientras que en el caso de los deportistas individuales esa vinculación será mucho más fácil de identificar, puesto que estos suelen ser retribuidos específicamente con motivo de cada actuación deportiva y, normalmente, es la propia entidad organizadora de los eventos la que retribuye su participación. Así pues, para estos últimos, sí puede estar más justificado que el origen de las rentas derivadas de su actividad deportiva en el extranjero se localice en el país de la fuente, pero no así para los deportistas asalariados, en tanto que, como hemos señalado, lo normal es que el único sujeto que retribuya sus actuaciones deportivas sea el propio equipo al que pertenecen, no siendo habitual que perciban ingresos directos por parte de los organizadores del evento deportivo en el extranjero.

Por estas razones, tradicionalmente se ha venido reprochando desde cierto sector doctrinal que el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE se aplique de manera indistinta a una y otra modalidad de deportistas, pues se entiende que, en el caso de los deportistas asalariados, el objetivo del precepto -que, recordemos, no es otro que el de evitar que este tipo de rentas escapen a la tributación en el país de la residencia y en el de la fuente- no se ve comprometido, ya que las rentas que retribuyen su actividad deportiva ordinaria, tanto la parte que se lleva a cabo en el país donde radica el club como la que es realizada en el extranjero, deben, por lo general, ser declaradas en dicho país por el club empleador³⁴², de tal forma que el riesgo de que tales rentas no sean sometidas a tributación en ninguno de los países implicados, el de la residencia o el de la fuente, prácticamente desaparece.

Es cierto que la OCDE ha sido consciente de las diferencias existentes entre los deportistas asalariados y los deportistas independientes, pues desde la primera versión de los Comentarios al artículo 17 (en su párrafo 2) se preocupó de contemplar la posibilidad, si bien por motivos diferentes a los que hemos apuntado, de que los Estados contratantes adoptaran una redacción alternativa del precepto de tal forma que este solo se aplicara a los deportistas que actúen por cuenta propia³⁴³. Esta redacción alternativa, que aún se

³⁴² Si nos fijamos en el ordenamiento tributario español y en el de la gran mayoría de países de nuestro entorno, el club deportivo estará obligado como sujeto pagador-retenedor a declarar y someter a retención aquellas cantidades que abone a sus empleados como rendimientos del trabajo.

³⁴³ Nos estamos refiriendo a la posibilidad que contempla el citado párrafo 2 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio, según el cual: “Tal disposición permite evitar las dificultades prácticas que se presentan frecuentemente en la tributación de los artistas del espectáculo y deportistas que actúan en el extranjero. Además, unas disposiciones demasiado rígidas podrían obstaculizar, en algunos casos, los intercambios culturales. Para superar este inconveniente los Estados interesados podrán limitar, de común acuerdo, la aplicación del apartado 1 a las actividades empresariales o de índole profesional. Para ello será suficiente con remplazar las palabras ‘no obstante lo dispuesto en el Artículo 15’ por ‘sujeto a las previsiones del Artículo 15’ en los apartados 1 y 2. De esa forma, los artistas y los deportistas que realicen

mantiene en la versión actual con pequeños retoques en la redacción, iría encaminada, según los propios Comentarios, a evitar la obstaculización de los intercambios culturales que podría derivarse de una interpretación demasiado rígida del precepto, pero la realidad es que, al menos en el caso de España, en ninguno de los múltiples Convenios suscritos hasta el momento se ha optado por limitar el ámbito de aplicación del artículo 17 en este sentido.

Dentro de aquella corriente crítica, otras voces han reclamado que, para ser coherentes con el espíritu del precepto, este solo debería resultar de aplicación a las cantidades que el deportista o artista reciba adicional o específicamente por el desempeño de su actividad en el otro Estado, mientras que, en los casos en que el artista o deportista no reciba una cantidad adicional por la actividad desarrollada en el otro Estado, su remuneración ordinaria solo debería gravarse en su Estado de residencia. Esta fue una de las propuestas que fueron planteadas durante la fase de audiencia pública que se llevó a cabo para la última revisión a la que fueron sometidos en el año 2014 los Comentarios al artículo 17³⁴⁴.

El Comité de Asuntos Fiscales, en cambio, no consideró que tal interpretación se ajustara al texto del artículo 17 y, en consecuencia, desestimó la citada propuesta y en su contestación se remitió a uno de los párrafos que se incorporaba a los nuevos Comentarios (el párrafo 14.1) como posible solución al problema planteado. Se trata, por tanto, de ofrecer una alternativa adicional que se une a la alternativa inicial ya comentada de reservar la aplicación del artículo 17 a los artistas y deportistas por cuenta propia, remitiendo a los artistas y deportistas por cuenta ajena al ámbito del artículo 15 dedicado a las rentas del trabajo dependiente (el párrafo 2). Con arreglo al nuevo Comentario, los Estados que desearan excluir del ámbito de aplicación del artículo 17 las retribuciones de aquellos deportistas que actúan bajo una relación de dependencia laboral serían libres de hacerlo añadiendo al texto del precepto un apartado adicional en el siguiente sentido: “Las disposiciones del artículo 17 no son aplicables a las rentas que perciba un residente de un Estado contratante por razón de la actividad personal de una persona física ejercida en el otro Estado contratante en su condición las de miembro de un equipo del Estado mencionado en primer lugar que participe en un partido organizado en el otro Estado por una liga a la que dicho equipo pertenezca”³⁴⁵.

En este nuevo Comentario, el Comité sí admite “las dificultades administrativas que supone atribuir a actividades específicas que tienen lugar en un Estado la remuneración laboral global de los miembros individuales de un equipo, compañía u orquesta

sus actividades por cuenta ajena quedarán automáticamente sometidos al artículo 15 y se beneficiarán de las exenciones establecidas en el apartado 2 de dicho artículo”.

³⁴⁴ En concreto, esta propuesta aparece recogida en el párrafo 47 del Informe, OCDE (2014 a), que en su versión original en inglés señala: “*A commentator suggested that ‘to be consistent with the spirit of Article 17, it would be appropriate to tax in the State in which the activity is performed only those amounts that the sportsman or entertainer receives additionally or specifically for the performance of his activity in the other State. Conversely, in cases where the entertainer or sportsman does not receive an additional amount for the activity performed in the other State, we consider that his ordinary remuneration should only be taxed in his State of residence’. The Committee did not consider that such an interpretation would conform to the wording of Article 17; as indicated in proposed paragraph 14.1, States that wish to exempt the remuneration of employees of sports team or orchestras from the application of Article 17 are free to do so by amending the wording of the Article*”.

³⁴⁵ Previsión propuesta en el nuevo párrafo 14.1 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE tras la revisión efectuada en 2014 (véase el Anexo I).

extranjera, y gravar la parte pertinente de esa remuneración”, de ahí que contemple la posibilidad de que sean los propios Estados los que, unilateralmente, decidan eximir de tributación tales remuneraciones³⁴⁶, o bien que sea de manera coordinada, a la hora de negociar un determinado convenio, cuando dos Estados acuerden añadir un apartado similar al propuesto en los Comentarios³⁴⁷.

Aunque son contados los países que han incorporado una previsión de este tipo a sus convenios bilaterales³⁴⁸, lo cierto es que la idea que en ella subyace sí que parece contar con cierto seguimiento en la práctica, al menos en el ámbito del fútbol europeo, puesto que los distintos países, entre ellos España, cuyos clubes suelen participar en las competiciones de ámbito continental (actualmente conocidas como *Champions League* y *Europe League*) vienen inaplicando de manera unilateral el artículo 17 cuando los partidos de dichas competiciones se disputan en su territorio, inaplicación que se produce *de facto* al no ser exigida por las autoridades fiscales de estos países la tributación de los futbolistas no residentes por la parte de su retribución que resulta atribuible a su participación en tales partidos.

Esta práctica ha ido consolidándose en los últimos años y ha terminado por ‘institucionalizarse’³⁴⁹, al menos parcialmente, no para toda la competición, pero sí para las finales, ya que ahora es la propia UEFA, entidad organizadora de estas competiciones europeas, la que exige a los países que aspiran a albergar la final de tales competiciones que implanten en su ordenamiento tributario las medidas necesarias para que las rentas

³⁴⁶ Esta es precisamente la práctica habitual en ciertos Estados en los que las autoridades fiscales vienen aplicando el artículo 17 de manera exclusiva cuando se trata de cantidades específicamente retribuidas con motivo de una concreta actuación que tiene lugar en su territorio. Pueden verse los casos de Suiza o Austria en CORDEWENER (2015), pág. 1363.

³⁴⁷ Párrafo 14.1 de los Comentarios al artículo 17, en su versión original: “*Also, given the administrative difficulties involved in allocating to specific activities taking place in a State the overall employment remuneration of individual members of a foreign team, troupe or orchestra, and in taxing the relevant part of that remuneration, some States may consider it appropriate not to tax such remuneration. Whilst a State could unilaterally decide to exempt such remuneration, such a unilateral solution would not be reciprocal and would give rise to the problem described in paragraph 12 above where the exemption method is used by the State of residence of the person deriving such income. These States may therefore consider it appropriate to exclude such remuneration from the scope of the Article*”.

³⁴⁸ Véase en este punto el Convenio suscrito entre Estados Unidos y Canadá (en un sentido similar el Convenio entre Australia y Nueva Zelanda), cuyo apartado tercero dispone que el precepto no resulta de aplicación “a los ingresos que un deportista obtenga como empleado de un equipo que participe en una liga donde los partidos se disputen regularmente en ambos Estados contratantes”. Esta previsión fue incorporada al Convenio para evitar las múltiples dificultades prácticas que encontrarían los deportistas que participan en aquellos campeonatos ligeros (como, por ejemplo, la NBA o la NHL de hockey sobre hielo) en los que se enfrentan equipos de ambos países, pues en tales casos los deportistas se ven obligados, por la propia configuración de la competición, a desplazarse regularmente y por periodos breves de tiempo al territorio del otro país contratante en el ejercicio de su profesión. En este sentido, se trata de una previsión con un fundamento similar al de la regla que incorporan los Convenios suscritos por España con Francia y Portugal en relación a los trabajadores fronterizos, pues ambas tratan de eliminar las trabas que podrían encontrar aquellos trabajadores que, residiendo en uno de los Estados contratantes, tienen que desplazarse de manera habitual al territorio del otro Estado para desempeñar su trabajo. Sin embargo, la regla de los trabajadores fronterizos no resulta aplicable a los deportistas en tanto que aparece contemplada en el precepto relativo a las rentas del trabajo dependiente y, como ya sabemos, este precepto no se aplica cuando nos encontramos ante rentas deportivas, pues en tal caso el artículo 17 goza de preferencia frente a aquel.

³⁴⁹ Tal y como reconoce RYCHEN (2016), pág. 222, director de los servicios jurídicos de la UEFA, “aun no habiéndose alcanzado un acuerdo formal en el contexto de las competiciones europeas de fútbol, parece que a lo largo de los años los distintos países que participan en las competiciones regulares han llegado a un consenso general para no gravar a los futbolistas en el país de la fuente”.

que obtengan los futbolistas y los clubes con motivo de la final queden exentas de tributación en dicho país³⁵⁰. Esto es precisamente lo que ha sucedido en España en relación con la final de la *Champions League* del año 2019, para la cual se ha implantado un régimen fiscal especial -sobre el que volveremos en el Capítulo VI- que exime de tributación tanto a la entidad organizadora y equipos participantes como a las personas físicas que prestan servicios a aquellos, entre ellos, por supuesto, los futbolistas³⁵¹. En otras ocasiones, las medidas fiscales necesarias para evitar las dificultades prácticas que envuelven el gravamen de los futbolistas no residentes en el país donde se celebra el evento deportivo han sido implementadas a través de los denominados *tax rulings*, es decir, a través de acuerdos entre las autoridades fiscales del país de la fuente y la entidad organizadora del evento en los que se suelen regular tanto aspectos materiales como cuestiones procedimentales de la tributación de los futbolistas que participan en el evento³⁵².

Como vemos, las singularidades que presenta la retribución de los futbolistas y su difícil encaje en el esquema del artículo 17 del Modelo de Convenio han venido provocando toda suerte de reacciones por parte de la doctrina, de la propia OCDE, de las administraciones tributarias y de las entidades organizadoras de estas competiciones internacionales. Para ahondar en la complejidad de tal encaje y tratar de arrojar algo de luz en aquellos supuestos que puedan resultar más conflictivos, en los siguientes apartados analizaremos los distintos ingresos y conceptos retributivos que, de manera más habitual, suelen percibir los futbolistas, tanto por sus actuaciones puramente deportivas como por aquellas otras actividades que hemos venido definiendo como complementarias o accesorias.

2. CALIFICACIÓN DE LOS DIFERENTES TIPOS DE INGRESOS QUE SUELEN PERCIBIR LOS FUTBOLISTAS A EFECTOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: LA INTERRELACIÓN DEL ARTÍCULO 17 CON OTROS PRECEPTOS DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

Tal y como exponíamos al comienzo del presente Capítulo, el ámbito objetivo del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE abarca las rentas que derivan tanto directa como indirectamente de las actuaciones personales del futbolista en calidad de deportista en el país de la fuente. A nuestro entender, las rentas que tienen una relación directa con su actuación deportiva son aquellas que, de un modo u otro, retribuyen al futbolista por el

³⁵⁰ Para una exposición de las medidas fiscales que han sido adoptadas en varios países con ocasión de distintos eventos deportivos, entre ellos, ciertas competiciones internacionales de fútbol, puede consultarse el trabajo de TETLAK (2016), págs. 185 y siguientes.

³⁵¹ Este régimen especial ha sido incorporado en virtud de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral.

³⁵² Este fue el caso, por ejemplo, del acuerdo adoptado entre la FIFA, la Federación de Fútbol Alemana y las autoridades fiscales locales con ocasión del Campeonato del Mundo de selecciones disputado en Alemania en el año 2006. Básicamente, el acuerdo consistía, tal y como explica RYCHEN (2009), pág. 272, en que la FIFA colaboraría con las autoridades fiscales locales en la declaración y recaudación de las cuotas tributarias de los jugadores a través de retenciones que practicaría sobre las cantidades que dicha entidad debía abonar a las distintas federaciones nacionales participantes en el torneo. Las cuotas definitivas serían objeto de autoliquidación por parte de cada una de dichas federaciones en nombre y representación de los propios futbolistas.

ejercicio de la actividad deportiva (desarrollada en un país extranjero) propiamente dicha. Por su parte, las rentas que derivan indirectamente de tal actuación son aquellas otras que el jugador percibe por llevar a cabo actividades extradeporativas, pero que pueden considerarse actividades complementarias o accesorias a la puramente deportiva y susceptibles de entrar en el ámbito de aplicación del precepto, para lo cual estas últimas deben mostrar una estrecha conexión con la actuación en calidad de deportista que tiene lugar en el país de la fuente, pues de lo contrario la regla particular del artículo 17 cedería frente a las del resto de preceptos del convenio que pudieran resultar aplicables. Comenzaremos, por tanto, analizando los ingresos que normalmente retribuyen de manera directa la actuación deportiva del futbolista y seguiremos con aquellos otros que, dependiendo de las circunstancias, pueden o no cumplir el requisito de estar estrechamente conectados con tal actuación.

Como cuestión previa, no obstante, debemos aclarar que el concepto de renta que recoge el artículo 17 del Modelo de Convenio ha de ser interpretado de acuerdo con la legislación interna del país que pretenda su aplicación³⁵³, lo que en el caso de España supone que deban tenerse en cuenta tanto las rentas de carácter dinerario como aquellas otras que sean abonadas en especie³⁵⁴. Por lo tanto, es irrelevante a los efectos del precepto, si la renta percibida por el futbolista consiste en una cantidad de dinero o si, por el contrario, lo que recibe a cambio de su actuación son bienes, derechos o servicios de cualquier otra naturaleza³⁵⁵.

2.1. Rentas que derivan directamente de la actuación deportiva del futbolista

Las rentas que pueden catalogarse como rentas directamente derivadas son aquellas que tienen un nexo causal directo o inmediato con la actuación del futbolista en calidad de tal, es decir, las rentas que percibe el futbolista por el hecho de intervenir en un determinado evento deportivo que tiene lugar en el país de la fuente.

La identificación de este tipo de ingresos no debería entrañar, en principio, una especial dificultad. En principio, cabría esperar que el país de la fuente pudiera conocer y gravar sin problemas las rentas obtenidas por los futbolistas procedentes de una actuación en su territorio, si dichas rentas derivan directamente de tal actuación claramente ubicada en ese país. Sin embargo, lo cierto es que en el sector del fútbol concurren una serie de factores que complican sobremanera esta realidad aparentemente simple.

Sobre todo, hay que tener en cuenta que la retribución directa habitual de los futbolistas por su intervención en partidos en el extranjero no consiste en otra cosa que en la propia

³⁵³ Pues así se desprende de la remisión a la legislación doméstica que efectúa el artículo 3.2 del Modelo de Convenio de la OCDE para interpretar aquellos conceptos o términos que no se encuentran definidos en el propio convenio. Véase, en este sentido, BRAMO (2007), págs.73 a 76.

³⁵⁴ TETLAK (2014), pág. 109, señala que el término 'ingresos' ha de interpretarse en un sentido amplio a efectos de los convenios fiscales y, por tanto, que ha de incluir todas las prestaciones, tanto en efectivo como en especie, incluidos los regalos, las donaciones y los premios (*"The term 'income' is generally understood broadly for tax purposes and includes all cash and non-cash benefits, including gifts, inheritances and awards"*).

³⁵⁵ Piénsese, por ejemplo, en los casos en los que el futbolista es premiado con un vehículo o un viaje por ser elegido el mejor jugador del torneo, o el que recibe un reloj como gratificación por disputar un determinado partido o, incluso, el que obtiene la medalla de oro por ganar las olimpiadas representando a su país.

retribución ordinaria procedente de su club (aunque no siempre tiene por qué ser así ya que, como veremos, en ciertas ocasiones es posible que las rentas sean satisfechas por otros sujetos, pero estamos presentando la regla general). A diferencia de lo que ocurre en los deportes individuales, que la actuación en el extranjero suele implicar una retribución específica a cargo de los organizadores del evento ubicados en el país de la fuente, cuando se trata del fútbol, el pago al jugador no tiene ese reflejo absolutamente visible sino que se entiende incluido en la percepción de su sueldo. Esta es una de las características diferenciales que pueden complicar la normal aplicación del artículo 17, que lo que representa es una apuesta decidida por la tributación de los no residentes en el país de la fuente. Y hablamos de complicación porque en la fiscalidad internacional, el funcionamiento práctico de la tributación de los sujetos no residentes se apoya en buena medida en el gravamen inmediato de cada operación concreta y separada mediante retención (*withholding tax*); mecanismo típico que en el caso de los futbolistas ve distorsionada su aplicación cuando no existe una retribución específica, con unos perfiles inequívocamente configurados. Ante una actuación en el extranjero, el sueldo que percibe el futbolista se transforma en una renta que deriva directamente de dicha actuación, porque esa es la actividad que está realizando entonces el futbolista. Nos parece digno de ser resaltado que cuando los Comentarios oficiales al artículo 17 dictaminan que ese sueldo constituye una renta gravable en el país de la fuente, no es a nuestro juicio porque se considere una renta indirectamente derivada de la actuación en el extranjero (que también daría lugar al gravamen), sino que ha de ser catalogado como renta directamente derivada; podrá no ser un pago específico, pero sí existe una directa derivación de la actuación del futbolista, puesto que es evidente que el futbolista tiene que ser retribuido por esa actuación y si la única retribución que recibe es su sueldo, necesariamente ha de calificarse como renta que deriva directamente de la actuación. Y ello con independencia de las dificultades que puedan generarse en la cuantificación de la renta exacta imputable a la actuación, que analizaremos en su momento.

Además, en este y otros ámbitos del mundo del espectáculo, no es extraño que las partes intenten ‘disfrazar’ los ingresos que retribuyen las actuaciones personales de los deportistas (o artistas) para hacerlos pasar por otro tipo de rentas -generalmente *royalties*- con el objetivo, entre otros, de eludir la aplicación del artículo 17 y, de esa forma, evitar que sean sometidos a gravamen sin limitación alguna en el país de la fuente. Ante este tipo de supuestos, los Comentarios al precepto, reconociendo que el sustrato material de la actuación retribuida debe prevalecer sobre la denominación o la apariencia que le hayan querido otorgarle las partes, señalan que el artículo 17 seguirá siendo aplicable³⁵⁶. Aunque nos detendremos sobre ello en un apartado posterior, algo similar ocurriría en aquellos supuestos en los que las partes implicadas convengan una valoración adulterada de las distintas actividades del deportista que son objeto de retribución, minorando el precio ordinario de la actuación deportiva (es decir, el precio de mercado que hubieran acordado

³⁵⁶ En concreto, es el apartado 9.5 de los Comentarios al artículo 17 el que recoge este principio general de prevalencia de la sustancia sobre la forma en la calificación de los rendimientos. Así, en su versión original en inglés, dispone: “*There are cases, however, where payments made to an entertainer or sportsperson who is a resident of a Contracting State, or to another person, for the use of, or right to use, that entertainer’s or sportsperson’s image rights constitute in substance remuneration for activities of the entertainer or sportsperson that are covered by Article 17 and that take place in the other Contracting State. In such cases, the provisions of paragraph 1 or 2, depending on the circumstances, will be applicable*”.

dos partes independientes) e inflando el de aquellas otras actividades que quedarían fuera del ámbito de aplicación del precepto, tratando de disminuir de esa manera el importe que podría ser objeto de gravamen ilimitado en el país de la fuente con arreglo al artículo 17.

Por otro lado, aún en los casos en los que se pueda verificar con facilidad la relación directa entre la renta y la actuación deportiva, todavía nos podremos encontrar con otro obstáculo a la hora de cuantificar la parte de la renta que debe ser atribuida a una concreta actuación en el país de la fuente pues, como veremos a continuación, es posible que la renta en cuestión no retribuya una actuación específica, sino que cubra varias o, incluso, un número indeterminado de actuaciones. A estos problemas de cuantificación dedicaremos el último apartado del presente Capítulo.

2.1.1. Sueldo, salario y otras retribuciones similares

La primera modalidad de renta que, según los Comentarios al precepto, podemos vincular a las actuaciones deportivas de los futbolistas es el salario que estos perciben como empleados de su club. Si bien es cierto que, a cambio de ese salario, los futbolistas quedan obligados a realizar actividades de diversa índole (entrenamientos, concentraciones, participación en actos públicos, intervenciones ante los medios, etc.), también lo es que dentro de estas actividades la participación en los partidos oficiales de su equipo, incluidos los que tienen lugar en el extranjero, constituye la actividad principal y la razón esencial por la que un jugador es contratado por un determinado club. Por tanto, no puede caber duda alguna de que el sueldo (la parte de sueldo que corresponda) representa una renta que debe ser asociada “directamente” a la celebración de partidos en el extranjero o a la participación en los mismos y que el país de la fuente tiene evidente potestad tributaria sobre ella.

Así, en el segundo de los ejemplos que recoge el párrafo 9.3 de los Comentarios, se alude al salario anual que percibe un ciclista como empleado de su equipo, dando por hecho que se trata de una renta que forma parte del ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 y señalando que a efectos del artículo 17 en tales casos lo más razonable sería distribuir ese salario en función de los días de trabajo en cada uno de los países donde el ciclista haya participado en competiciones deportivas. Igualmente, en el párrafo 14.1 se alude de nuevo al salario de los jugadores y, más concretamente, se alude a la “remuneración laboral global de los miembros individuales de un equipo extranjero” para hacer referencia a las dificultades administrativas que puede generar la atribución de dicha remuneración global a las específicas actuaciones que el deportista realiza en diferentes países.

Como ya adelantamos, precisamente las dificultades prácticas que derivan de este criterio para la atribución de las retribuciones globales entre los distintos países implicados, han llevado a cierto sector doctrinal a rechazar la aplicación del artículo 17 cuando las rentas no son específicas y adicionalmente abonadas con motivo de una concreta actuación en el extranjero³⁵⁷, de ahí que, siguiendo a estos autores, el salario del futbolista, o al menos la parte correspondiente a su salario base, no debería quedar dentro del ámbito de aplicación del artículo 17, sino del artículo 15, precepto dedicado a las rentas del trabajo dependiente.

³⁵⁷ *Vid. supra*, nota 344. Véase, igualmente, BLÁHA (2007), págs. 128 y 129.

Aludíamos al salario base porque, al menos en el caso de España, el salario puede estar comprendido por diferentes conceptos, entre los que necesariamente debe incluirse una retribución fijada por unidad de tiempo o de obra, que será la que constituya el salario base del trabajador. Junto a este salario base, el Convenio colectivo o contrato individual puede fijar una serie de complementos salariales en función de circunstancias relativas a las condiciones personales del trabajador, al trabajo realizado o a la situación y resultados de la empresa³⁵⁸.

Esto es, precisamente, lo que ocurre en el ámbito del fútbol pues, como ya vimos, el Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional recoge en su artículo 20 otras partidas salariales que, junto al sueldo mensual (salario base), pueden integrar el salario del jugador. Tales partidas son: la prima de contratación o fichaje, la prima de partido, las pagas extraordinarias, el plus de antigüedad y, en su caso, los derechos de explotación de imagen. Dentro de este amplio concepto de salario debemos distinguir, por tanto, unas partidas de otras a los efectos de verificar la posible aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, pues no todas ellas reflejan de igual manera su vinculación a la actividad deportiva del futbolista, de tal forma que, cuando no exista dicha vinculación, el precepto aplicable sería el artículo 15, dedicado a las rentas del trabajo dependiente. Así, las primas por partido, las primas de fichaje y los ingresos por la cesión de los derechos de imagen, dado su especial interés, serán tratados en un epígrafe posterior, centrándonos ahora en los otros dos conceptos que recoge el artículo 20 del Convenio colectivo aparte del sueldo mensual: las pagas extraordinarias y el plus de antigüedad.

Por lo que respecta a las primeras, el artículo 25 del referido Convenio señala que los futbolistas profesionales tendrán derecho a percibir cada temporada, además de los doce sueldos mensuales, dos pagas extraordinarias, por importe cada una de ellas del sueldo mensual pactado, incrementado con el plus de antigüedad. Se trata de un derecho reconocido con carácter general a todos los trabajadores³⁵⁹ y dado que la doctrina jurisprudencial viene sosteniendo que “las gratificaciones extraordinarias constituyen una manifestación del llamado salario diferido, se devengan día a día, aunque su vencimiento tiene lugar en determinados meses del año, y su importe debe equipararse al salario

³⁵⁸ Según el artículo 26.1 del texto refundido del Estatuto de los Trabajadores: “Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo”. El tercer apartado del precepto añade que: “Mediante la negociación colectiva o, en su defecto, el contrato individual, se determinará la estructura del salario, que deberá comprender el salario base, como retribución fijada por unidad de tiempo o de obra y, en su caso, complementos salariales fijados en función de circunstancias relativas a las condiciones personales del trabajador, al trabajo realizado o a la situación y resultados de la empresa, que se calcularán conforme a los criterios que a tal efecto se pacten”. Por su parte, el artículo 8 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, señala lo siguiente: “Tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales”.

³⁵⁹ Según el artículo 31 del texto refundido del Estatuto de los Trabajadores: “El trabajador tiene derecho a dos gratificaciones extraordinarias al año, una de ellas con ocasión de las fiestas de Navidad y la otra en el mes que se fije por convenio colectivo o por acuerdo entre el empresario y los representantes legales de los trabajadores. Igualmente se fijará por convenio colectivo la cuantía de tales gratificaciones”.

regularmente percibido por el trabajador”³⁶⁰, a los efectos del artículo 17 estas dos pagas extraordinarias deben ser asimiladas al sueldo mensual ordinario de los futbolistas.

El plus de antigüedad, por su parte, aparece definido en el artículo 26 del Convenio colectivo como la cantidad que debe percibir el jugador por cada dos años de permanencia en el mismo club, indicando que su importe será equivalente, por cada dos años de permanencia, al cinco por ciento del sueldo mensual que perciba de su equipo. Aunque, el Estatuto de los Trabajadores no regula el plus de antigüedad de manera específica, sí que encontramos una referencia genérica a este tipo de gratificaciones en su artículo 25, con arreglo al cual todo trabajador, en función del trabajo desarrollado, podrá tener derecho a una promoción económica en los términos fijados en el convenio colectivo aplicable o en el contrato individual. La jurisprudencia ha entendido que la función de este complemento por antigüedad es la de “compensar la adscripción de un trabajador a la empresa o la experiencia adquirida durante el tiempo de servicios”³⁶¹, lo que viene a significar que el fundamento de este complemento salarial no se encuentra en las labores efectivamente realizadas al momento de su cobro sino más bien en el trabajo desarrollado con anterioridad, esto es, durante los años al servicio del empleador que han de ser computados para su devengo. Trasladado al caso concreto de los futbolistas, esto implica que ese cinco por ciento adicional a su sueldo mensual no estaría retribuyendo las actividades efectuadas por el jugador durante el mes en cuestión, sino la trayectoria del futbolista en el club, es decir, el trabajo desarrollado en los años anteriores. Por esta razón, entendemos que el plus de antigüedad no puede ser equiparado al sueldo mensual a los efectos del artículo 17, puesto que aquel no revela una relación, siquiera indirecta, con las actuaciones deportivas que son llevadas a cabo por el futbolista al momento de su cobro. Más al contrario, la relación que podríamos observar sería con las actuaciones realizadas, tanto en el país de residencia como en el extranjero, durante el periodo computable para el nacimiento del derecho a percibir ese plus de antigüedad. Sin embargo, dado que al momento de llevar a cabo tales actuaciones este complemento salarial aún no se habría devengado, pues como decíamos, para que se entienda generado es necesario que transcurran periodos bianuales, tampoco cabría entender que estemos ante una renta que derive directamente de la actuación deportiva en el extranjero o que tenga con ella una estrecha conexión.

Dejando a un lado el salario ordinario de los futbolistas en sus clubes, también podemos incluir en este grupo otras retribuciones de naturaleza similar, como son las cantidades que les son abonadas por acudir a las convocatorias de la selección nacional de fútbol. En este sentido, los futbolistas están obligados a acudir a tales convocatorias³⁶² y, si bien la normativa federativa no hace referencia a una posible indemnización económica por atender tal obligación³⁶³, no es extraño que los futbolistas reciban una compensación por

³⁶⁰ En este sentido podemos citar, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de abril de 2010 (Rec. 479/2009), 25 de octubre de 2010 (Rec. 1052/2010), 4 de noviembre de 2010 (Rec. 3380/2009), 5 de noviembre de 2010 (Rec. 3210/2009) y 21 de diciembre de 2010 (Rec. 1057/2010).

³⁶¹ Por todas, véase la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2012 (Rec. 2978/2011).

³⁶² Según el artículo 47.1 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte: “Es obligación de los deportistas federados asistir a las convocatorias de las selecciones deportivas nacionales para la participación en competiciones de carácter internacional, o para la preparación de las mismas”.

³⁶³ Al contrario de lo que ocurre con los clubes de fútbol, para los cuales el artículo 254.2 del Reglamento General de la RFEF sí especifica que los mismos están obligados a ceder sin derecho a contraprestación alguna los futbolistas de sus equipos que a tal efecto fueren convocados.

los días al servicio de la selección (normalmente en concepto de dietas), con independencia de las primas por resultados que, estas sí de forma más frecuente, se suelen pactar con motivo de las competiciones internacionales de selecciones -ver el siguiente epígrafe-. Los Comentarios al artículo 17 también hacen referencia a ese tipo de compensaciones o dietas diarias indicando que, igualmente, se trata de ingresos que deben ser considerados rentas derivadas de la actuación deportiva³⁶⁴. Lo mismo ocurre con las primas por resultados, pues así lo confirma el párrafo 8.1 de tales Comentarios, al señalar que el precepto se aplica con independencia de quién satisfaga la renta, incluyendo los “trofeos y premios pagados por una federación nacional”³⁶⁵.

A título recapitulativo, por tanto, dentro de este grupo debemos considerar como rentas que derivan directamente de la actuación deportiva del futbolista y que, en consecuencia, entrarían dentro del ámbito de aplicación del artículo 17 resultando gravables en el país de la fuente: por un lado, la parte del salario que corresponde al sueldo mensual incrementado en las pagas extraordinarias y, por otro, las cantidades satisfechas por la federación con motivo de la participación del jugador en los partidos internacionales de la selección nacional.

En cambio, cuando entendamos que los conceptos salariales no derivan de la actuación deportiva del futbolista (como hemos indicado con el plus de antigüedad), dichos ingresos quedarían enmarcados en el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, precepto dedicado a las rentas del trabajo dependiente, y, en consecuencia, para que tales ingresos pudieran ser gravados por el país de la fuente, tendría que darse alguno de los dos requisitos que establece este precepto: o bien que el futbolista en cuestión estuviera presente en dicho país durante más de 183 días computados en un periodo de 12 meses; o bien que la renta fuera abonada por un sujeto residente en dicho país o por un establecimiento permanente localizado en el mismo. Con lo cual, en circunstancias normales, no habría lugar al gravamen: por el hecho de que un futbolista juegue partidos en el extranjero, que se supone que no se extenderían por un periodo temporal tan amplio, el concepto salarial calificado como rendimiento del trabajo que es abonado por su club (un sujeto que ni reside ni tiene establecimiento permanente en ese país extranjero), no puede ser gravado. Solo podría llegarse a otra conclusión, lo dejamos apuntado, en aquellos casos en los que un futbolista es traspasado a un club de otro país a lo largo del año fiscal, pues en esas situaciones, solo uno de los dos países donde el futbolista viva a lo largo del año -recordemos que jugar para un determinado club implica vivir de manera regular en el país donde radica dicho club-, tendría la condición de Estado de la residencia, mientras que el otro sería considerado, a los efectos convencionales, Estado de la fuente, y de esa forma este último podría someter a gravamen en virtud del artículo 15 cualquier concepto salarial que el club residente en su territorio hubiera abonado al futbolista, al

³⁶⁴ En concreto, el párrafo 9.2 de los Comentarios se refiere a las dietas diarias que son abonadas por la participación en un torneo que se celebra en el país de la fuente (“*a daily allowance paid with respect to participation in a tournament or training stage taking place in the State*”).

³⁶⁵ El párrafo 8.1, en su versión original, dispone: “*The paragraph applies regardless of who pays the income. For example, it covers prizes and awards paid by a national federation, association or league which a team or an individual may receive in relation to a particular sports event*”.

cumplir la condición establecida en relación con los rendimientos del trabajo de ser satisfechos por una entidad residente en el Estado de la fuente³⁶⁶.

2.1.2. *Primas o premios por logros deportivos que son materializados durante una actividad desarrollada en el país de la fuente (partidos, goles, títulos, etc.)*

Ya hemos comentado que en el mundo del fútbol profesional es ciertamente habitual que se acuerden retribuciones complementarias o extraordinarias que van ligadas al rendimiento del futbolista o a la consecución de determinados resultados o logros deportivos. Estas retribuciones, conocidas comúnmente como primas o premios deportivos, pueden ser acordadas de manera individual por cada futbolista (constando normalmente en el contrato laboral con su club) o bien conjuntamente a nivel de equipo (lo que habitualmente sucede cuando se trata de una prima que se pacta *ad hoc* para un evento o partido específico).

Aunque la casuística puede llegar a ser enorme y dependerá, en última instancia, del ingenio de las partes a la hora de negociar los términos concretos de cada prima, podemos señalar, a título de ejemplo, algunas de las modalidades que se suelen dar con más frecuencia en la práctica.

La primera de ellas, que precisamente aparece recogida en el artículo 22 del Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional como uno de los conceptos que integran el salario del futbolista, son las primas por partido, primas a través de las cuales se retribuye al futbolista con una cantidad adicional por cada partido concreto en el que participe. Si bien la cuantía y las condiciones de esta prima dependerán del acuerdo entre el futbolista y su club³⁶⁷, lo más habitual es que se acuerde una cuantía fija en función del

³⁶⁶ Se comprenderá mejor con un ejemplo práctico. Supongamos un futbolista que es traspasado desde un club argentino a un equipo español, llegando a España el día 10 de junio del año 2019. Supongamos, igualmente, que ambos países, en virtud de su normativa interna, lo considerasen residente fiscal, debiendo acudir, por tanto, al artículo 4 del Convenio suscrito entre España y Argentina para resolver el supuesto de doble residencia. Si el futbolista solo dispusiera de vivienda permanente en España, prevalecería su residencia fiscal en nuestro país, de tal forma que Argentina sería considerado el país de la fuente a los efectos del Convenio. Pues bien, en tal caso, ¿qué ocurriría en Argentina con las rentas satisfechas por el club argentino en la primera mitad de año? Unas rentas que inicialmente habrían tributado bajo la condición de residente y que de manera sobrevenida, por el cambio de residencia, se transforman en rendimientos obtenidos por un sujeto no residente, con la consiguiente necesidad de regularización y bajo la aplicación del Convenio entre España y Argentina. Siendo así, Argentina podría someter a tributación, por un lado, todas las rentas derivadas de las actuaciones deportivas que el futbolista realizó en su territorio durante los primeros meses del año (en virtud del artículo 17 del Convenio entre España y Argentina), pero también podría gravar todos aquellos otros rendimientos aunque sean calificados como rendimientos del trabajo por entenderlos no relacionados con la actuación estrictamente deportiva, pues se cumpliría el criterio del pago (el club de fútbol argentino pagador es una entidad residente en dicho país) y, por tanto, el artículo 15 también admitiría el gravamen de tales rendimientos del trabajo en el país de la fuente. Incluso desde la perspectiva inversa, si el jugador fichado, mantuviera su residencia fiscal en Argentina por conservar allí una vivienda permanente a su disposición y su centro de intereses vitales, España sería entonces el país de la fuente y las rentas satisfechas por el club español a su jugador (no residente en España), podrían tributar todas en España, tanto el salario ordinario, en virtud del artículo 17, al estar directamente relacionado con la actuación deportiva, como otros conceptos salariales no calificados como rendimientos de actividad deportiva sino como rendimientos del trabajo, en virtud del artículo 15, al ser pagados por un club residente en España.

³⁶⁷ El artículo 23 del Convenio colectivo dispone que: “La cuantía y condiciones de percepción de esta prima se pactarán por cada Club/SAD con su plantilla de Futbolistas Profesionales o con cada Futbolista Profesional de forma individual, y deberá constar, siempre por escrito firmado por el representante del Club/SAD y el Futbolista o representante de la plantilla”.

tiempo de partido disputado (por lo general, se distingue entre jugadores que disputan más o menos de cuarenta y cinco minutos, recibiendo los primeros un importe mayor) y del resultado obtenido en el mismo (la cuantía suele ser más elevada si el equipo vence el encuentro).

A nuestro entender, estas primas por partido configuran el ejemplo más claro de rentas que, de una manera directa y exclusiva, derivan de una concreta actuación deportiva. Así pues, cuando el partido que da lugar al cobro de la prima se dispute en el país de la fuente, no hay duda de que tal país podría someter a gravamen el importe íntegro de tal prima en virtud del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Otra variante de este tipo de primas es aquella por la que se gratifica al futbolista que participa en un número mínimo o en un porcentaje determinado de partidos a lo largo de la temporada. Si, a tales efectos, solo se tienen en cuenta los partidos disputados en el campeonato nacional de liga, es evidente que la gratificación no tendría ningún tipo de relación con los encuentros que tengan lugar en el extranjero. La duda podría surgir, en cambio, cuando son computados todos los partidos de la temporada, incluidos aquellos encuentros de competiciones internacionales que tienen lugar en el extranjero. En tal caso entendemos que no cabe sostener que tal ingreso deriva directamente de la participación en un concreto evento deportivo en el extranjero ni que tampoco pueda apreciarse una estrecha conexión con el mismo, pues se trataría de un ingreso condicionado en última instancia a la participación del futbolista en un número global de partidos, disputados tanto dentro como fuera de su país de residencia³⁶⁸. Además, si tenemos en cuenta que el devengo de este tipo de primas no se producirá, en su caso, hasta que finalice la temporada y se conozca el número total de partidos disputados por el jugador, lo cierto es que el país de la fuente encontraría serias dificultades para conocer y, sobre todo, para hacer efectiva su potestad de gravamen sobre tales ingresos.

También son habituales las primas por ganar una determinada competición o por alcanzar una concreta ronda clasificatoria, pudiendo encontrarnos, de nuevo, con una casuística muy variada. Cuando la competición en cuestión es de ámbito doméstico, no habría ningún tipo de conexión con eventos deportivos en el extranjero y, por lo tanto, es obvio que el artículo 17 no entraría en juego. Cuando la competición es de carácter internacional y se celebra en un único país, parece claro que el cobro de dicha prima sí podrá ser vinculado directamente a la actuación deportiva del jugador en dicho país. En cambio, cuando se trata de una competición internacional que tiene lugar en diferentes países, ya sea de clubes o de selecciones³⁶⁹, vuelven a surgir dudas en cuanto a la posible vinculación entre el cobro de esa prima y la actuación del futbolista en el extranjero. Si

³⁶⁸ Distinto sería que la prima en cuestión dependiera exclusivamente de la participación en los partidos de competición internacional, pues en tal caso sí que sería apreciable una estrecha conexión entre tal ingreso y los partidos disputados en el extranjero.

³⁶⁹ Las competiciones internacionales que tradicionalmente han venido disputándose en diferentes países son las competiciones de clubes (véase, por ejemplo, el caso de la *Champions League* o la *Europa League*). Sin embargo, en los últimos años también encontramos ejemplos de torneos de selecciones que han tenido lugar en más de una sede. Así ha sucedido, por ejemplo, en varias de las últimas ediciones de la Eurocopa, que se celebraron en dos países diferentes (la del año 2000, en los Países Bajos y Bélgica, la de 2008, en Austria y Suiza, y la de 2012, en Polonia y Ucrania), o sucederá en la Eurocopa del año 2020, que será la primera edición que se celebra en un formato multi sede (concretamente serán trece las sedes situadas en doce países diferentes las que acogerán la competición).

la prima es pactada de manera específica con ocasión de un determinado encuentro, es decir, cuando ya se conoce que el equipo va a disputar ese concreto partido en el extranjero, sí debemos sostener que nos encontramos ante una renta directamente derivada de la intervención del futbolista en ese evento deportivo³⁷⁰. Si, por el contrario, la prima en cuestión aparece contemplada en el contrato del futbolista, cabe oponer ciertos reparos a su vinculación directa con la actuación del futbolista en el extranjero. Por un lado, algún autor ha objetado que en tales casos los ingresos no podrían entenderse vinculados a la actuación en ningún país en concreto porque el lugar de tales actuaciones nunca se conoce al momento de pactar la prima³⁷¹. Por otro lado, no podemos ignorar que, para ganar la competición o alcanzar una determinada ronda clasificatoria, el equipo previamente habrá tenido que disputar otras rondas, incluyendo los partidos disputados en su propio estadio, es decir, en su propio país, pudiendo suceder, además, que el equipo haya perdido alguno o incluso todos los partidos disputados en el extranjero y que, sin embargo, haya ganado los ‘partidos de casa’. Por ello, resulta difícil vincular la percepción de esa prima por ganar la competición a alguno o algunos de esos partidos celebrados en el extranjero, ya que, como decimos, es posible que el nexo causal entre el ingreso percibido por ganar la competición y la actuación deportiva del futbolista no lo encontremos en los partidos disputados fuera de casa (por haberlos perdido, por ejemplo), sino en los partidos que el equipo disputó en su propio país. Algo similar ocurriría con los premios (normalmente en especie) que, en ciertas ocasiones, el organizador de la competición, un patrocinador o cualquier otro sujeto entrega a los jugadores del equipo que se proclama campeón.

En cualquier caso, si a pesar de lo dicho, se entendiera que existe una relación indirecta entre este tipo de primas y las actuaciones en el extranjero, resultándoles aplicable, por lo tanto, el artículo 17, la cuantificación de las rentas que cabría atribuir a cada uno de los países donde tuvo lugar la competición, como veremos, no será ni mucho menos sencilla, lo que de nuevo supondrá que el país de la fuente encuentre serias dificultades para hacer efectiva su potestad de gravamen.

En otras ocasiones, las primas aparecen condicionadas a la consecución de algún tipo de logro personal por parte del futbolista. Las primas por anotar un gol u obtener algún tipo de reconocimiento por su actuación deportiva nos pueden servir de exponente. En estos supuestos, si el logro deportivo gratificado tiene lugar durante un concreto partido en el extranjero (por ejemplo, el premio obtenido por ser nombrado jugador más destacado de la final de un torneo) sí cabe sostener que se trata de un ingreso directamente derivado de la intervención del futbolista en ese particular evento deportivo. Si, en cambio, el logro no depende de su actuación en un concreto partido (por ejemplo, la prima por ser nombrado mejor jugador del año por parte de la FIFA), difícilmente podremos considerar que la prima por la consecución de dicho logro está vinculada a su actuación en un país determinado.

³⁷⁰ Se trata de un supuesto ciertamente habitual en el mundo del fútbol. Cuando un determinado equipo se clasifica, por ejemplo, para disputar la final de una competición europea, la directiva del club y los capitanes de la plantilla negocian el importe y las condiciones de la prima que obtendrían los jugadores en caso de ganar la final y, por ende, la competición.

³⁷¹ RYCHEN (2016), pág. 215.

Si bien hemos tratado de recoger los ejemplos más habituales en la práctica, la variedad y la complejidad que rodea a este tipo de primas o complementos salariales puede llegar a ser muy elevada, de ahí que en cada caso concreto haya que valorar las específicas condiciones pactadas para analizar si es posible observar un nexo causal directo entre el ingreso en cuestión y la actuación del futbolista en un país determinado.

2.1.3. Complementos por desplazamiento al extranjero

Aunque no aparecen contemplados en el Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional, los complementos por desplazamiento o movilidad geográfica, tales como los gastos de viaje o las dietas, sí son mencionados en el Estatuto de los Trabajadores³⁷². En el caso de los futbolistas, lo cierto es que este tipo de complementos no son muy frecuentes, ya que el desplazamiento de los jugadores para la disputa de encuentros en el extranjero se considera una actividad más dentro de su relación laboral y, de hecho, entre las obligaciones del futbolista que establece el Convenio colectivo está la de concentrarse y desplazarse con su equipo cuando sea requerido para ello por el cuerpo técnico³⁷³.

En cualquier caso, si el futbolista percibiese un complemento salarial por el desplazamiento a un país extranjero para participar en un partido, tal renta se entendería vinculada directamente a su actuación deportiva en dicho país y, en consecuencia, debería quedar dentro del ámbito de aplicación del artículo 17. Así lo confirman los Comentarios al precepto, que en su párrafo 9.2 hacen referencia a las dietas diarias que perciban los deportistas por disputar un torneo en el extranjero para indicar que se trata de rentas derivadas de su actuación deportiva en el país de fuente³⁷⁴.

2.2. Rentas que derivan indirectamente de la actuación deportiva del futbolista y que, en función de las circunstancias concretas que rodeen la actividad o prestación retribuida, pueden considerarse estrechamente conectadas con dicha actuación del futbolista

Hasta ahora hemos examinado las rentas que, en un modo u otro, puede considerarse que constituyen una retribución de la actuación deportiva del futbolista en el extranjero. Sin embargo, como ya sabemos, las actuaciones en sí mismas deportivas no son las únicas actuaciones que estos sujetos acostumbran a realizar tanto dentro como fuera de su país de residencia. Así, junto a las actividades que configuran el devenir ordinario de su profesión como deportistas, los futbolistas suelen llevar a cabo otras actividades que hemos identificado como complementarias o accesorias a las actividades propiamente deportivas (*‘ancillary activities’*). Esto no significa, sin embargo, que los ingresos que

³⁷² El artículo 40, en su apartado sexto, dispone que “por razones económicas, técnicas, organizativas o de producción, o bien por contrataciones referidas a la actividad empresarial, la empresa podrá efectuar desplazamientos temporales de sus trabajadores que exijan que estos residan en población distinta de la de su domicilio habitual, abonando, además de los salarios, los gastos de viaje y las dietas”.

³⁷³ Según el artículo 8.b) del Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional: “El Futbolista queda obligado a realizar las concentraciones que establezca el Club/SAD, siempre que no excedan de las 36 horas inmediatamente anteriores a la de comienzo del partido, cuando se juegue en campo propio. Si se jugase en campo ajeno, la concentración no excederá de 72 horas (incluido el tiempo de desplazamiento), tomándose igualmente de referencia la de comienzo del partido”.

³⁷⁴ *Vid. supra*, nota 364.

perciben por este tipo de actividades accesorias (los llamados ‘*casual earnings*’³⁷⁵) sean siempre secundarios o marginales respecto a los ingresos puramente deportivos, pues no es extraño que los futbolistas con un mayor reclamo mediático lleguen a percibir por este tipo de actividades ingresos cuantiosos que incluso pueden llegar a superar a los ingresos derivados de su actividad deportiva ordinaria³⁷⁶.

Son precisamente estos ingresos, por encima incluso de los derivados de la relación contractual con su club, los que de un modo más pacífico pueden justificar que este tipo de deportistas sean sometidos a gravamen en la fuente por aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, pues son ingresos que pueden proceder de múltiples pagadores y de muy diversas modalidades, algunas de ellas, como los derechos de imagen, fácilmente deslocalizables, lo que provocará que, si no existe una actitud cooperativa por parte del futbolista, el país de la residencia encuentre serias dificultades para conocer y, en consecuencia, gravar las rentas por este percibidas.

Hablamos de ingresos que, si bien no retribuyen directamente las actuaciones deportivas del futbolista, sí pueden derivar de esas actuaciones de una manera indirecta. Pero como ya vimos, para que estos ingresos extradeportivos entren dentro del ámbito de aplicación del precepto no basta con que se aprecie una relación indirecta de cualquier orden con la actuación realizada en calidad de deportista en el país de la fuente, sino que ha de concurrir lo que podríamos llamar una relación indirecta cualificada, pues el requisito decisivo es que tales ingresos estén estrechamente conectados con esa actuación. El Comité de Asuntos Fiscales, consciente de las dificultades que se pueden presentar en la práctica a la hora de verificar la existencia de esta estrecha conexión, ha venido esforzándose en las últimas revisiones de los Comentarios al artículo 17 para tratar de facilitar la interpretación del precepto ante esta clase de supuestos y, en ese afán, se han incorporado varias aclaraciones y ejemplos referidos a aquellos ingresos extradeportivos que perciben los deportistas de una manera más frecuente. A pesar de ese elogiado esfuerzo por parte de la OCDE, lo cierto es que la gran casuística que podemos encontrar en la práctica y la imprecisión de los Comentarios en algunos puntos hacen que aún queden muchas cuestiones sin aclarar, de ahí que consideremos necesario examinar al detalle la posible conexión de este tipo de ingresos con las actuaciones deportivas de los futbolistas en el extranjero, lo que haremos siguiendo un orden que, a nuestro parecer, refleja la relevancia que tiene cada tipo de ingreso en la práctica. Así, comenzaremos analizando los ingresos derivados de la cesión de los derechos de imagen, seguiremos con los ingresos por publicidad y patrocinio, pasaremos después a estudiar los ingresos por la venta de *merchandising*, continuaremos con los ingresos por la participación en los

³⁷⁵ Esta es la denominación con la que normalmente se les conoce en inglés. Véase, por ejemplo, CORDEWENER (2015), pág. 1354. Algunos autores españoles, como RODRÍGUEZ LOSADA (2009), pág. 141, se han referido a ellos como “ingresos atípicos”.

³⁷⁶ Así se puede comprobar en la lista que publica anualmente la conocida revista Forbes con los 100 deportistas mejor pagados del mundo, donde, por cierto, es habitual que sean precisamente futbolistas los sujetos que ocupen los primeros puestos [por ejemplo, en la última lista publicada, correspondiente al año 2019, tres futbolistas ocupan las tres primeras posiciones: Lionel Messi (en primer lugar), Cristiano Ronaldo (segundo) y Neymar (tercero)]. El desglose de los ingresos de los deportistas que aparecen en la mencionada lista muestra que las rentas extradeportivas son tan importantes (o, en el caso de ciertos deportistas, más aun) que las puramente deportivas (puede consultarse este ranking en el siguiente enlace: <https://www.forbes.com/athletes/list/>).

derechos de retransmisión y concluiremos este apartado examinando los ingresos que pueden resultar atribuibles a las actividades de preparación o entrenamiento³⁷⁷.

2.2.1. Ingresos derivados de la cesión a terceros de los derechos de imagen del futbolista

Si hay una fuente de ingresos que, no solo en el caso de los futbolistas, sino en el de los deportistas de élite en general, puede competir con los cuantiosos ingresos que estos perciben por su actividad deportiva es aquella que deriva de la explotación económica de sus derechos de imagen. Ello se debe, por un lado, al reclamo mediático que ciertos deportes generan a nivel mundial (entre los que el fútbol ocupa una posición destacada) pero, también, a la gran popularidad que alcanzan a título individual los propios deportistas que, convertidos en auténticas celebridades, ven como su imagen es codiciada desde un punto de vista comercial y, en consecuencia, adquiere un importante valor en el mercado.

Aunque escapa al objeto de nuestro trabajo realizar un análisis de la naturaleza jurídica del derecho a la propia imagen o de su regulación en nuestro ordenamiento civil, sí debemos apuntar algunas notas fundamentales que nos ayuden a comprender su tratamiento desde un punto de vista fiscal. En tal sentido, debemos comenzar recordando que el derecho a la propia imagen aparece consagrado como un derecho fundamental en el artículo 18.1 de la Constitución Española, artículo que ha sido desarrollado por la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. Como derecho de la personalidad que es, el derecho a la propia imagen aparece definido como un derecho irrenunciable, inalienable e imprescriptible, si bien la Ley permite que el titular consienta la intromisión por parte de terceros en el mismo. Así, el artículo 7 delimita el ámbito de protección del derecho a la propia imagen, señalando que tendrán la consideración de intromisiones ilegítimas la captación, reproducción o publicación por fotografía, filme, o cualquier otro procedimiento, de la imagen de una persona y la utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga. En sentido contrario, estas acciones no tendrán la consideración de intromisiones ilegítimas cuando el titular del derecho hubiese otorgado al efecto su consentimiento expreso.

De esta regulación, tanto la doctrina³⁷⁸ como la jurisprudencia³⁷⁹ han inferido que el derecho a la propia imagen cuenta con una vertiente patrimonial que permite a su titular

³⁷⁷ Si bien es cierto que en este último caso no estaríamos hablando de actividades propiamente extradeportivas, sí que se trata de actividades que, como ya hemos visto, no reúnen los requisitos que tradicionalmente se habían venido considerando para entender que estamos ante un evento deportivo en el sentido del artículo 17.

³⁷⁸ Véase, por todos, JIMÉNEZ COMPAIRED (2001), págs. 27 a 32, que recoge las diferentes teorías que en este punto ha venido sosteniendo la doctrina civilista, tanto en el ámbito doméstico como en el plano comparado.

³⁷⁹ El Tribunal Constitucional, entre otras, en su sentencia 81/2001, de 26 de marzo de 2001 (Rec. 922/1998) señala expresamente que: “Es cierto que en nuestro Ordenamiento --especialmente en la LO 1/1982, de 5 de mayo, sobre protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y a la propia imagen-- se reconoce a todas las personas un conjunto de derechos relativos a la explotación comercial de su imagen. Sin embargo, esa dimensión legal del derecho no puede confundirse con la constitucional, ceñida a la protección de la esfera moral y relacionada con la dignidad humana y con la garantía de un ámbito privado libre de intromisiones ajenas. La protección de los valores económicos, patrimoniales o comerciales de la imagen afectan a bienes jurídicos distintos de los que son propios de un derecho de la personalidad y por ello, aunque dignos de protección y efectivamente protegidos, no forman parte del contenido del derecho

celebrar negocios jurídicos sobre el mismo, de tal forma que este puede llevar a cabo una explotación económica de su propia imagen cediendo a terceros las facultades necesarias para utilizar su nombre, su voz o su imagen con fines publicitarios, comerciales, etc. Y es precisamente este componente patrimonial el que adquiere relevancia desde el punto de vista tributario, pues a través del mismo la imagen se convierte en una fuente de ingresos para su titular, ingresos que, al igual que cualquier otra manifestación de capacidad económica, debe ser objeto de gravamen.

En este sentido, en el ámbito del deporte, podemos observar dos formas habituales de actuar a la hora de llevar a cabo la explotación económica de la propia imagen. Por un lado, es posible que los derechos de imagen sean gestionados personalmente por el propio deportista, de tal modo que sea este el que negocie de manera directa con aquellos sujetos que estén interesados en utilizar su imagen con fines comerciales, cediéndoles, en su caso, las facultades necesarias para ello. Pero también es frecuente que los deportistas prefieran desentenderse de estos asuntos (o delegarlos de la manera que piensan que va a ser más favorable a sus intereses) y, en consecuencia, decidan ceder de forma plena, no facultades singulares, sino el propio derecho a explotar económicamente su imagen, incluyendo en tal cesión las facultades necesarias para negociar con terceros, en su nombre y representación, el aprovechamiento de tales derechos.

Partiendo de la base de que ambas opciones serían, en principio, perfectamente válidas y entrarían dentro de la llamada economía de opción del contribuyente, lo cierto es que la cesión a terceros de las facultades propias para la explotación económica de los derechos de imagen ha sido un foco tradicional en la utilización de negocios anómalos y estructuras artificiales por parte de numerosos deportistas. Así, se ha recurrido de manera frecuente a la interposición de sociedades pantalla, normalmente localizadas en territorios de baja o nula tributación, a la simulación de contratos y a la valoración interesada de las operaciones para ocultar o deslocalizar las rentas que, de otro modo, hubiera tenido que declarar el propio deportista. Un claro ejemplo de estas prácticas elusivas lo podemos encontrar en España, precisamente a raíz de múltiples supuestos protagonizados por futbolistas profesionales, y es que, tal y como avanzamos en el Capítulo I, desde el año 2010 la Administración tributaria ha venido sometiendo a un plan especial de control a los jugadores de fútbol, poniendo particular atención a la correcta declaración de los ingresos derivados de la cesión a terceros de los derechos para explotar su imagen. Como consecuencia de tales actuaciones, varios de los jugadores con mayores ingresos de la liga española se han visto obligados a regularizar su situación tributaria con la Hacienda Pública, algunos de ellos llegando a ser condenados por delito fiscal³⁸⁰.

fundamental a la propia imagen del art. 18.1 CE". Por su parte, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 1 de abril de 2003 (Rec. 2563/1997), juzgando precisamente un supuesto en el que se había producido una utilización con fines lucrativos de la imagen de varios futbolistas profesionales sin su consentimiento, señalaba: "La propia Ley Orgánica 1/1982 contempla e incluye en su ámbito, la protección del derecho patrimonial de la imagen, al extender el concepto de intromisión ilegítima al uso de la imagen para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga en el apartado quinto del artículo 7 y reconocer la posibilidad de disposición parcial del derecho a la imagen, mediante el consentimiento expreso de su titular (artículo 2), por lo que debe concluirse que tal Ley regula y protege expresamente las consecuencias patrimoniales, inherentes al derecho a la propia imagen".

³⁸⁰ Entre ellos destaca, sin duda, el caso de Lionel Messi, futbolista del FC Barcelona que fue condenado por el Tribunal Supremo, mediante sentencia de 24 de mayo de 2017 (Rec. 1729/2016), a 21 meses de

En cualquier caso, lo que está claro es que la vertiente patrimonial del derecho a la propia imagen permite a los futbolistas aprovechar el reclamo de su notoriedad pública y, de esa forma, explotar su imagen con fines lucrativos, explotación que pueden llevar a cabo bajo multitud de formas jurídicas, bien a través de un contrato autónomo, lo que sucederá cuando el negocio en cuestión solo tenga por objeto la cesión de los derechos de imagen, bien en el seno de una relación contractual más amplia, como puede ocurrir con los contratos de publicidad o patrocinio. A ello se suma el hecho de que la propia actividad deportiva del futbolista conlleva la utilización pública de su imagen en tanto que miembro de un club de fútbol que desarrolla su actividad de cara al público, lo que en ocasiones provoca que los futbolistas acuerden con sus clubes una retribución adicional por el aprovechamiento de su imagen.

A todas estas cuestiones nos referimos en los siguientes epígrafes para analizar el requisito que en este punto nos ocupa, esto es, la estrecha conexión que deben guardar los ingresos obtenidos por el futbolista en concepto de derechos de imagen y su actuación deportiva en el extranjero para que el artículo 17 del Modelo de Convenio les resulte de aplicación³⁸¹. Debemos recordar también que cuando estos ingresos son percibidos, no por el propio futbolista, sino por otro sujeto, entraría en juego, en su caso, el apartado 2 del precepto, tal y como veremos en el próximo Capítulo V.

a) La cesión de los derechos de imagen como negocio jurídico autónomo

En este primer apartado nos referimos a aquellos supuestos en los que el futbolista cede sus derechos de imagen a un tercero de manera aislada, es decir, a través de un negocio jurídico cuyo único objeto lo constituye precisamente dicha cesión. Así pues, en estos casos la cesión de los derechos de imagen por parte del futbolista no aparece enmarcada en una previa relación jurídica (como ocurriría cuando los derechos son cedidos al club al que pertenece), ni tiene lugar con motivo de un contrato de contenido más amplio, como sucede en los llamados contratos mixtos (es el caso de los contratos de publicidad, patrocinio y otros similares). Hablamos, por tanto, de contratos sobre la imagen³⁸² en los que el futbolista se limita a ceder las facultades para que un tercero pueda llevar a cabo

prisión y una multa de 2.093.000 euros como autor de tres delitos contra la Hacienda Pública cometidos en sus declaraciones del IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 en los que defraudó 4,1 millones de euros mediante la ocultación de los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, a través de la cesión ficticia de tales derechos a empresas controladas por el propio jugador. Al hilo de estas sentencias, resulta anecdótico que, a pesar de ser un dato notorio, en ellas los jugadores nunca aparezcan citados con su nombre y apellidos, sino bajo pseudónimos (en el caso del futbolista argentino, la sentencia del Tribunal Supremo se refiere a él como ‘Constantino Gerónimo’). Tal circunstancia se debe a las restricciones en materia de publicidad de las sentencias por delitos fiscales. Esta última cuestión ha sido tratada en MALVÁREZ PASCUAL (2016).

³⁸¹ En este sentido, en la última revisión de los Comentarios al artículo 17, OCDE (2014), se introdujo un nuevo párrafo referido a los ingresos obtenidos por la cesión de los derechos de imagen y en el que nuevamente se incide en la necesidad de esa estrecha conexión entre los ingresos y la actuación en el país de la fuente. En concreto se trata del Comentario 9.5, cuya versión original en inglés dispone: “*It is frequent for entertainers and sportspersons to derive, directly or indirectly (e.g. through a payment made to the star-company of the entertainer or sportsperson), a substantial part of their income in the form of payments for the use of, or the right to use, their “image rights”, e.g. the use of their name, signature or personal image. Where such uses of the entertainer’s or sportsperson’s image rights are not closely connected with the entertainer’s or sportsperson’s performance in a given State, the relevant payments would generally not be covered by Article 17 (...)*”.

³⁸² Así los denomina AZURMENDI ADARRAGA (1997), pág. 43.

la explotación económica de su imagen, sin incluir otro tipo de obligaciones o prestaciones.

Puede tratarse, como dijimos, de una cesión total, a través de la cual el futbolista faculta al cesionario para que, a su vez, pueda negociar con terceros la cesión de los derechos en su nombre, o bien puede ser una cesión parcial o puntual, en virtud de la cual lo que se cede son las facultades concretas para llevar a cabo la explotación de sus derechos de imagen en un ámbito perfectamente delimitado.

En ambos casos, las fórmulas retributivas que cabe emplear resultan muy variadas. Así, la retribución puede consistir en una cuantía fija, de tal forma que el futbolista recibe un importe previamente acordado por la cesión de sus derechos, o puede tratarse de una retribución variable que puede depender, a su vez, de diferentes criterios, como por ejemplo, una cuota sobre los ingresos que obtenga el cesionario con la explotación de los derechos cedidos. También son habituales las fórmulas mixtas en virtud de las cuales el futbolista, además de un importe fijo, percibiría conceptos variables en función de distintos criterios o factores.

De cualquier modo, para examinar la posible conexión entre los ingresos que el jugador percibe por la explotación de sus derechos de imagen y su actividad deportiva en el extranjero, habría que calibrar si los derechos de imagen son cedidos con motivo de su participación en un concreto evento deportivo o si, por el contrario, tal cesión no guarda relación alguna con los eventos en los que el futbolista interviene.

Así, en los supuestos en los que el futbolista ceda plenamente sus derechos a un tercero para que este los explote en su nombre y representación, difícilmente se podrá apreciar la estrecha conexión que requiere el artículo 17, pues en tales casos la cesión se produce de una manera global y los ingresos que el futbolista obtiene por tal cesión rara vez dependerán de su actuación en uno o varios eventos deportivos particulares.

Cuando la cesión de los derechos tiene por objeto un ámbito delimitado (por ejemplo, la cesión del nombre y la imagen del futbolista para que sean utilizados en un videojuego o en una colección de cromos), habrá que observar si dentro de dicho ámbito adquiere relevancia la participación del futbolista en actos determinados. De esta forma, aunque la propia naturaleza de estos contratos parece apuntar a una retribución que tiene como fundamento, no tanto las actuaciones deportivas del futbolista, sino más bien su notoriedad y aquellos rasgos de su personalidad que el cesionario trata de explotar (carisma, compromiso, liderazgo, etc.)³⁸³, no es descartable que bajo determinadas circunstancias sí pueda apreciarse la estrecha conexión que exige el precepto (siguiendo el ejemplo anterior, se podría apreciar esa especial vinculación cuando el videojuego o la colección de cromos en cuestión tengan como temática específica un determinado torneo

³⁸³ En este sentido se expresan CORDEWENER (2015), pág. 1356, al indicar que este tipo de pagos no deberían entenderse cubiertos por el artículo 17.1 porque estos contratos no suelen tener relación con una concreta actuación, sino más bien con la persona del artista o deportista, de tal forma que es de la explotación de su personalidad, carisma o popularidad de donde fluyen estos ingresos y no del ejercicio de una actividad personal; o TETLAK (2014), pág. 126, quien entiende que las estrategias de marketing se basan no solo en los logros deportivos del atleta sino también en su personalidad y en los valores que este representa, tales como el compromiso, el respeto, el trabajo en equipo o la deportividad.

en el que participa el jugador y que se celebra en el país de la fuente³⁸⁴). Este mismo debate, visto desde dos ángulos opuestos, lo podemos observar en los propios Comentarios al precepto, pues mientras que Francia ha efectuado una reserva al artículo 17 indicando que según la doctrina francesa y su práctica convencional los ingresos derivados de la cesión de los derechos de imagen se consideran inseparables de las actividades personales de los deportistas y, por tanto, el país de la fuente debería poder someter a gravamen los ingresos derivados de aquellas actividades que no pueden ser desvinculadas de la propia notoriedad de estos sujetos³⁸⁵, Suiza realizó una observación a los Comentarios justo en el sentido contrario, esto es, indicando, sin matización alguna, que los ingresos por la cesión de los derechos de imagen deberían quedar fuera del ámbito de aplicación del precepto³⁸⁶.

En cualquier caso, según las reglas generales de los Comentarios, en aquellos supuestos en los que no exista estrecha conexión entre los ingresos por la cesión de los derechos de imagen y la actuación del futbolista en el país de la fuente habrá que determinar qué otro precepto del Modelo de Convenio de la OCDE resulta aplicable. Y no es esta una cuestión que encuentre fácil solución en la práctica, pues son cuatro los preceptos que podrían entrar en juego: el artículo 7, dedicado a las rentas empresariales; el artículo 12, relativo a los cánones; el artículo 15, que se ocupa de las rentas del trabajo dependiente; e, incluso, el artículo 21, que va destinado a esas “*otras rentas*” que no encuentran acomodo en el resto de preceptos.

Dejando a un lado el artículo 15, que como veremos en el siguiente epígrafe solo resultaría de aplicación en aquellos casos en los que exista una relación laboral entre el futbolista y el cesionario de los derechos de imagen, la cuestión se centra en determinar si la cesión de este tipo de derechos resulta inscribible dentro del concepto de canon que recogen los convenios para evitar la doble imposición o si, en su defecto, podría entenderse que la explotación de los derechos de imagen constituye una actividad empresarial para el futbolista³⁸⁷, pues de lo contrario habría que acudir, por exclusión, al artículo 21 (dedicado a otras rentas).

En cuanto a la primera de las opciones, lo cierto es que existe un intenso debate doctrinal en torno a la posible calificación como canon de este tipo de rentas en el plano convencional, debate que ha venido provocado, entre otros factores, por la vaguedad que

³⁸⁴ Otro ejemplo, sumamente expresivo, y nos basamos en el párrafo 9 los Comentarios al artículo 17, sería el caso de un futbolista que cede sus derechos de imagen a la entidad organizadora de una competición en la que participa para que utilice su imagen en la promoción de la competición (a través de cartelera, anuncios televisivos, etc.).

³⁸⁵ Véase el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 17.

³⁸⁶ Así, en el párrafo 15.2 de los Comentarios se señala lo siguiente: “(...) Suiza considera que las rentas derivadas de la publicidad o el patrocinio están comprendidas en las reglas normales del artículo 7 o del artículo 15, según correspondan, incluso cuando tales rentas estén estrechamente relacionadas con una actuación en un Estado dado. Además, Suiza considera que las rentas procedentes de los artículos de promoción comercial y las obtenidas en forma de pagos por el uso o la cesión de los derechos de imagen (párrafo 9.5 de los Comentarios) no están comprendidas en el artículo 17”.

³⁸⁷ Ello es así porque en virtud del artículo 7.4 del Modelo de Convenio la calificación como canon prevalece frente a la calificación como rendimientos empresariales, de tal forma que aunque la explotación de los derechos de imagen se llevara a cabo en el seno de una actividad empresarial, se aplicaría lo dispuesto en el artículo 12 con carácter preferente (según el citado precepto, “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”).

muestran en este punto los Comentarios al Modelo de Convenio, por la heterogeneidad de las disposiciones que regulan esta cuestión en los convenios bilaterales suscritos por España y por la cambiante doctrina administrativa y jurisprudencial que ha recaído sobre esta materia.

Respecto a los Comentarios al Modelo de Convenio, el párrafo 9.5 de los Comentarios al artículo 17, que es el que se ocupa específicamente de los ingresos derivados de la cesión de los derechos de imagen, se remite en este punto al párrafo 9 y este, a su vez, se limita a indicar que los ingresos que deriven de los derechos de la propiedad intelectual estarán normalmente cubiertos por el artículo 12 y no por el artículo 17, añadiendo que, por lo general, los ingresos por publicidad y patrocinio no entrarán en el ámbito de aplicación del artículo 12.

De dicho comentario nos interesa detenernos, en primer lugar, en la posible inclusión de los derechos de imagen dentro de la categoría de derechos de la propiedad intelectual. Se trata de una cuestión que depende en última instancia de la normativa interna de cada Estado, pues en ciertos países, como ocurre en el caso de España³⁸⁸, la legislación permite registrar el nombre o la imagen de una persona como marca, lo que abre la puerta a una posible aplicación de la normativa sobre propiedad intelectual a los ingresos que deriven de la explotación o la cesión de la imagen cuando esta ha sido previamente registrada como marca por parte del futbolista. En tales casos, no obstante, habría que estar al contenido material del negocio jurídico en cuestión, pues una cosa será que el futbolista pueda explotar su imagen como marca asociada a una serie de productos o en un ámbito determinado y otra bien distinta sería tratar de enmascarar bajo un contrato de cesión de marca la cesión del derecho genérico a la explotación comercial de la propia imagen³⁸⁹. Por tanto, en aquellos supuestos en los que el futbolista registre su propio nombre o imagen como marca y ceda a un tercero los derechos de la propiedad intelectual para su explotación en un ámbito concreto, los ingresos que perciba a cambio podrán ser calificados como cánones y, en consecuencia, resultará aplicable el artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE³⁹⁰. En virtud de este precepto tales ingresos, a diferencia de lo que ocurre con las rentas derivadas de la actuación deportiva, solo pueden

³⁸⁸ El artículo 9 de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas admite la posibilidad de registrar, contando con la debida autorización del titular, “el nombre civil o la imagen que identifique a una persona” o “el nombre, apellido, seudónimo o cualquier otro signo que para la generalidad del público identifique a una persona”.

³⁸⁹ Tal y como señala JIMÉNEZ COMPAIRED (2001), pág. 32, el uso o la licencia del nombre o imagen propio como marca debe concretarse en un ámbito determinado y no puede extenderse sin más a los negocios sobre la explotación genérica del nombre o la imagen. A esta misma conclusión llega el TEAC en su resolución de 20 de noviembre de 2003 (Rec. 3279/2002) ante un supuesto en el que un futbolista había cedido, a través de una sociedad intermediaria, la marca con su imagen a su propio club, que abonaba ciertas cantidades a dicha sociedad por la adquisición del derecho a explotar la marca del jugador. En dicha resolución el TEAC concluye que realmente se trataba de contratos celebrados entre el club y las sociedades cesionarias en virtud de los cuales aquel adquiría el derecho al uso de la imagen del futbolista para adherirla a los productos que iba a comercializar, lo que en definitiva suponía que debiera aplicarse el tratamiento tributario correspondiente a la cesión de los derechos de imagen.

³⁹⁰ En esta misma línea se pronuncia CALDERÓN CARRERO (2007), pág. 149, entendiendo que “la cesión de la imagen de un artista o deportista para la elaboración de dibujos, camisetas, posters, llaveros, etc. por parte de un tercero para su explotación comercial sí podría calificarse como canon, dado que tales creaciones podrían estar protegidas por el derecho de propiedad intelectual; y lo mismo sucedería cuando el nombre o la imagen de un artista o deportista son considerados como marca y la renta se genera por la cesión de uso de tal nombre o imagen como signo distintivo, con independencia de su registro marcario”.

ser sometidos a gravamen por el Estado de la residencia. Sin embargo, la práctica habitual muestra que un buen número de Estados, entre ellos España, ha optado por separarse del criterio de la OCDE para admitir en sus convenios la tributación de los cánones en el Estado de la fuente, si bien de manera limitada, es decir, quedando sometidos a un tipo máximo de gravamen.

Al margen de los supuestos en los que la imagen del futbolista es registrada como marca, aún encontramos un interesante debate en nuestro país en torno a la posible calificación como canon de los ingresos que derivan de la explotación de aquella. Como apuntábamos antes, a ese debate han contribuido en buena medida las dudas que no deja de suscitar la definición del concepto de canon que contiene el Modelo de Convenio de la OCDE, en contraste con la calificación expresa que realiza nuestra normativa interna y la interpretación de ambos extremos que ha venido haciendo tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia.

En esta tesitura, por un lado se sitúan aquellos autores que defienden que los ingresos por la explotación de los derechos de imagen no encuentran cabida en el artículo 12, al considerar que la definición de canon que establece dicho precepto es una definición cerrada en la que no aparecen contemplados tales derechos³⁹¹. Esta es, igualmente, la posición que ha mantenido el Tribunal Supremo en su pronunciamiento más reciente sobre esta particular cuestión, en el que, haciendo referencia al artículo 12.3 del Modelo de Convenio señalaba que “la conclusión no puede ser otra que la de que en el concepto de ‘cánones’, tal cual se expresa en el indicado precepto, no puede incluirse el uso o la cesión del uso del derecho de imagen, que no tiene ninguna relación con los supuestos que contempla la norma”³⁹².

Otros autores, en cambio, entienden que el foco debe ponerse no en el texto del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE sino en el tenor literal de los Convenios suscritos por España, sosteniendo que solo en aquellos casos en los que la definición del precepto dedicado a los cánones hace referencia a ‘otros derechos similares’³⁹³, deben entenderse

³⁹¹ En este sentido se han pronunciado, entre otros, RELEA SARABIA (2007), pág. 302, o HERNÁNDEZ GALANTE (2010), pág. 914. Asimismo, tal y como indica RODRÍGUEZ LOSADA (2008), pág. 80, este es el criterio que sigue la normativa comunitaria, ya que “la Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros no engloba esta categoría dentro de las rentas susceptibles de ser catalogadas como cánones. Ni tampoco en la normativa internacional, si por tal entendemos las directrices dictadas por el MC OCDE”.

³⁹² Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 (Rec. 456/2006) en la que también se señala que de las características del derecho a la propia imagen como derecho inherente a la persona “deriva la distinta naturaleza que tiene el derecho de imagen, con respecto a los que menciona el artículo 12.3 CDI, referidos a derechos que, aunque algunos de ellos también tengan la condición de inmateriales, se desgajan de la personalidad del sujeto y adquieren vida propia e independiente, hasta el punto de que pueden ser enajenados perdiendo su autor la titularidad. Esta distinta naturaleza, impediría hacer una ampliación del concepto de canon de ese precepto al derecho sobre la propia imagen”. CARMONA FERNÁNDEZ (2016), pág. 612, no obstante, cuestiona esta resolución al entender, por un lado, que, con la inclusión de los derechos de imagen, no se produce una interpretación analógica del artículo 12, sino una integración interpretativa fruto de los principios que predicen los Comentarios al Modelo de Convenio y, por otro lado, al no aceptar como argumento la pretendida inalienabilidad del derecho, pues según el autor, similar razonamiento debería predicarse para los derechos de autor de obras literarias, por ejemplo, sobre las cuales no hay discusión.

³⁹³ Así ocurre, por ejemplo, en los Convenios suscritos con Australia, Chile, Estados Unidos, Luxemburgo y Noruega.

incluidos dentro de tal definición los derechos sobre la propia imagen³⁹⁴. Del mismo modo, como de manera reciente ha apuntado algún otro autor, no existirá tal debate cuando el convenio aplicable incluya expresamente los pagos recibidos por la cesión de los derechos de imagen entre los considerados como cánones³⁹⁵.

Por último, otro sector doctrinal sí se ha mostrado partidario de calificar en todo caso los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen como cánones, pues consideran que la definición que aparece recogida en el Modelo de Convenio de la OCDE es una definición abierta y flexible en la que cabe incluir derechos de naturaleza similar a la de las diferentes categorías que aparecen recogidas en el artículo 12³⁹⁶. Dentro de este sector, algún autor ha sostenido que, incluso en aquellos supuestos en los que se pudiera apreciar una estrecha conexión entre los ingresos por la explotación de la imagen y una concreta actuación deportiva en el país de la fuente, la inclusión de tales ingresos en el artículo 17 no permitiría excluir el límite máximo de gravamen que, en su caso, pudiera fijar el precepto relativo a los cánones del convenio aplicable, pues entienden que, según la literalidad del artículo 17, este solo sería de aplicación preferente frente a los preceptos que se ocupan de las rentas empresariales y del trabajo dependiente pero no así frente al precepto dedicado a los cánones³⁹⁷. Esta interpretación, sin embargo, no nos parece que encuentre respaldo en la versión actual de los Comentarios al precepto, pues como ya hemos apuntado, en estos Comentarios se alude en diferentes párrafos a la posible aplicación alternativa del artículo 12 o del artículo 17 en función de la vinculación que guarden las rentas con la actuación deportiva en el país de la fuente, lo que no tendría sentido si, como defienden aquellos autores, las reglas del artículo 12 debieran prevalecer en todo caso sobre las del artículo 17³⁹⁸.

En la misma posición que este sector doctrinal parece situarse nuestra doctrina administrativa pues en su última resolución sobre esta cuestión (si bien ya algo lejana en el tiempo), el TEAC sostuvo la calificación como cánones de este tipo de ingresos al entender que “la definición de canon establecida en el Convenio es una definición

³⁹⁴ Esta es la posición de CARMONA FERNÁNDEZ (2003), pág. 271, HORTALÁ I VALLVÉ (2007), pág. 403 y VALTA (2015), pág. 1017.

³⁹⁵ RAMÍREZ GÓMEZ (2017), pág. 36, haciendo referencia al Convenio suscrito entre España y Alemania el 3 de febrero de 2011 (publicado en el BOE de 30 de julio de 2012), cuyo artículo 12 señala: “(...)El término ‘cánones’ comprende asimismo los pagos de cualquier naturaleza percibidos como contraprestación por el uso o la concesión de uso del nombre o la imagen de una persona o cualquier otro derecho de imagen o sobre la identidad, o por la grabación de la actividad de deportistas o las actuaciones de artistas para la radio o la televisión”.

³⁹⁶ Dentro de este sector, JIMÉNEZ COMPAIRED (2001), págs. 94 a 99, aun reconociendo que la remuneración a la imagen no tiene un perfecto encaje en la definición de canon que aparece en los convenios, se decanta por asimilar dichas remuneraciones a las obtenidas por derechos de la propiedad intelectual, entendiendo que resulta necesario inducir una definición más genérica del concepto de canon que aquella que recoge el artículo 12 del Modelo de Convenio. También a favor de la calificación como cánones se han postulado TOVILLÁS MORÁN (2001), pág. 198 o RAMÍREZ GÓMEZ (2019), pág. 8.

³⁹⁷ GARCÍA PRATS (2004), págs. 845 y 850, señala que “si los emolumentos fueron recibidos en concepto de canon, la inclusión dentro del artículo 17 no permite eliminar el tope máximo de imposición, a no ser que se ponga de manifiesto la simulación o el fraude en que se incurrió, o se demuestre que procede la recalificación de las rentas conforme a derecho” y añade que “los pagos en concepto de cánones pueden considerarse renta incluida en el ámbito del artículo 17.1. Solo que en este caso, por la omisión de este precepto en la dicción del artículo 17.1, las condiciones de distribución de la competencia aplicables a dichas rentas -artículo 12- no se verán modificadas por razón del sujeto perceptor”.

³⁹⁸ En un sentido similar VALTA (2015), pág. 984, sostiene que los artículos 12 y 17 mantienen una relación de exclusión mutua.

flexible, dentro de la que cabe incluir realidades nuevas que respondan a la naturaleza de las categorías variadas recogidas en la definición del artículo 12, cuyo nexo común es el de ser cantidades pagadas a cambio del derecho a utilizar con fines comerciales imágenes, textos, nombres, conocimientos, etc., cuyo derecho de reproducción y utilización es privativo de la persona a quien se satisfacen”³⁹⁹.

En un sentido similar, la Audiencia Nacional ha considerado procedente incluir la cesión del derecho a la explotación comercial de la imagen en el concepto de canon que regulan los convenios para evitar la doble imposición, si bien apoyándose para ello en la remisión que realiza el artículo 3.2 del Modelo de Convenio de la OCDE a la normativa interna de los Estados contratantes y en concreto, tratándose de nuestro ordenamiento tributario, haciendo referencia a la calificación expresa que realiza el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuyo artículo 13.1.f) señala que tendrán la consideración de cánones “las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de: (...) los derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen”⁴⁰⁰.

Vemos, por tanto, que la calificación en el plano convencional de los ingresos que percibe el futbolista por la cesión de sus derechos de imagen es una cuestión ciertamente controvertida (nos referimos a aquellos supuestos en los que tales ingresos no guardan una estrecha conexión con una actuación deportiva en el país de la fuente, pues recordemos que en estos casos la calificación como renta deportiva al amparo del artículo 17 sí resulta pacífica), y ni los órganos judiciales ni la doctrina científica han alcanzado una interpretación pacífica. En nuestra opinión, aun reconociendo que la solución no es sencilla, creemos que, en pos del principio de seguridad jurídica que la propia OCDE proclama, debería prevalecer una interpretación literal del artículo 12 del Modelo de Convenio (o del precepto análogo del convenio que se esté aplicando) pues, a diferencia del criterio que sostiene la Audiencia Nacional, consideramos que el concepto de canon

³⁹⁹ Resolución de 20 de noviembre de 2003 (Rec. 2347/2002). Esta misma solución parece desprenderse de la Consulta vinculante V5291/16, de 14 diciembre de 2016, de la Dirección General de Tributos, en la cual, cuestionado por el tratamiento a efectos del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Brasil de los pagos realizados a un club de fútbol brasileño que pudieran implicar una remuneración por la explotación de una marca o de derechos de imagen, el Centro Directivo señala que “aun cuando los beneficios obtenidos por la entidad brasileña, de carácter empresarial, deberían en principio tributar conforme al artículo 7 del CDI, el apartado 5 de ese artículo establece que ‘Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo’. De lo anterior se deriva que la tributación de los pagos objeto de la consulta se regirá por lo dispuesto en el artículo 12 (cánones) del CDI”.

⁴⁰⁰ En este sentido, la sentencia de 26 de septiembre de 2013 (Rec. 281/2010) dispone lo siguiente: “Los derechos de imagen vienen enumerados en la Ley como ejemplo de cánones, con el efecto añadido de que el artículo 3.2 del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971, dispone que ‘2. Para la aplicación del presente Convenio por un Estado, cualquier expresión no definida de otra manera tendrá, a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio’, previsión que, en rigor, constituye una llamada a nuestro ordenamiento interno a la hora de precisar el concepto de cánones no definido en el propio Convenio y que, con la entrada en vigor de la reiterada reforma legal operada por Ley 46/2002, obliga a incluir dentro del concepto de cánones, en aplicación del propio Convenio, todas sus modalidades y, en especial, las explícitamente recogidas en la norma interna, entre las que figuran los derechos de imagen”. En un sentido similar, podemos citar, entre otras, las sentencias de 10 de diciembre de 2009 (Rec. 422/2006) y de 10 de junio de 2010 (Rec. 413/2008).

sí que aparece claramente delimitado en el texto del Convenio, de tal forma que no puede acudir a la normativa interna para completar una laguna que no existe, dado que en tales casos el artículo 3.2 no habilita la remisión a la legislación doméstica de los Estados parte. El hecho de que haya ciertos Convenios en los que, ampliando el contenido del artículo 12 del Modelo de Convenio, se ha incluido en el precepto dedicado a los cánones una referencia a las retribuciones derivadas de otros derechos similares e, incluso, una referencia específica a los derechos de imagen -como sucede en el Convenio entre España y Alemania-, refuerza esta idea, pues entendemos que tal inclusión pone de manifiesto que los Estados son sensibles a esta cuestión a la hora de negociar la firma de un determinado Convenio, lo que en ocasiones provoca que el ámbito de aplicación del precepto se vea ampliado en el sentido apuntado.

Además, los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio, a pesar de haber sido revisados en los últimos años para tratar de aclarar la delimitación del artículo 17 respecto de otros artículos del Convenio, no han incorporado ninguna regla que permita sostener que los derechos de imagen deban ser calificados en todo caso como cánones sino, más bien al contrario, han apuntado que los ingresos por publicidad o patrocinio en los que, como veremos en un epígrafe posterior, la cesión del derecho de imagen juega un papel principal, normalmente caerán fuera del ámbito de aplicación del artículo 12.

Siendo así, si ante un determinado ingreso del futbolista por la cesión de sus derechos de imagen, descartáramos la aplicación del artículo 17, por no existir la necesaria conexión con una actuación deportiva, y del artículo 12, al no entenderlos comprendidos en la definición de cánones, los ingresos que el jugador obtuviera por la cesión de tales derechos podrían ser calificados bien como rendimientos empresariales, en cuyo caso el precepto que resultaría aplicable sería el artículo 7, bien como “*otras rentas*”, quedando sujetos al artículo 21.

En virtud del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE los beneficios empresariales solamente pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia, a no ser que la actividad empresarial sea realizada en el Estado de la fuente por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cuyo caso los beneficios imputables a dicho establecimiento sí podrían someterse a tributación en ese Estado. Sin embargo, ni el Modelo de Convenio, ni sus Comentarios, contienen una definición o, tan siquiera, una aproximación al concepto de actividad empresarial⁴⁰¹, por lo que en este caso sí parece preciso acudir a la legislación del Estado que pretenda su aplicación y, en tal sentido, si nos centramos en el caso de España, lo cierto es que la definición que contiene la Ley del IRPF también arroja dudas.

El artículo 27.1 califica como rendimientos de actividades económicas “aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, 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

⁴⁰¹ El artículo 3 del Modelo de Convenio, precepto que recoge una serie de definiciones generales, se limita a señalar que el término ‘empresa’ se aplica al ejercicio de toda actividad o negocio y que la expresión ‘actividad’ o el término ‘negocio’ incluye el ejercicio de servicios profesionales, así como la realización de otras actividades de carácter independiente.

en la producción o distribución de bienes o servicios” y añade que, en particular, tendrán esta consideración “el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas”⁴⁰².

A tenor de este precepto, parece claro que aquellos deportistas que realizan su actividad profesional por cuenta propia y que, en el ejercicio de tal actividad, ceden sus derechos de imagen a terceros a cambio de una remuneración, estarían percibiendo rendimientos de actividades económicas⁴⁰³. La duda surge, en cambio, cuando nos encontramos ante deportistas que, como sucede en el caso de los futbolistas, no realizan una actividad por cuenta propia, sino en el seno de una relación laboral. En estos casos, si los derechos de imagen son cedidos al propio club empleador, como veremos a continuación, la calificación que correspondería es la de rendimientos del trabajo, pero ¿qué ocurre cuando dichos derechos son cedidos por parte del futbolista a un tercero?

Pues bien, en estos otros casos, del citado artículo 27 se desprende que el futbolista en cuestión debería contar con los medios necesarios (materiales y/o humanos) para llevar a cabo la explotación económica de sus derechos de imagen, pues de lo contrario se entendería que el futbolista no estaría realizando una actividad económica sino una mera cesión de bienes. Así pues, sería necesario, en primer lugar, que el futbolista llevara a cabo la explotación económica de su imagen de manera personal, lo que excluiría aquellos supuestos en los que el futbolista cede a un tercero las facultades necesarias para realizar tal explotación y, en segundo lugar, que contara para ello con una mínima organización de medios materiales y/o humanos. Dándose estos requisitos, los ingresos que el futbolista percibiese por la cesión de sus derechos de imagen en el extranjero podrían ser considerados rendimientos empresariales en el plano convencional y, por tanto, el precepto aplicable sería el artículo 7, de forma que tan solo en el improbable caso de que el futbolista operara en el país de la fuente a través de un establecimiento permanente este tendría potestad para someter a gravamen tales ingresos.

Cuando no se dieran los requisitos apuntados, este tipo de ingresos no podrían ser calificados como rendimientos empresariales y, en consecuencia, sería el artículo 21 del Modelo de Convenio de la OCDE el que resultaría aplicable, en virtud del cual las rentas no mencionadas en el resto de artículos del Convenio, cualquiera que fuese su procedencia, solo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia. Por consiguiente, tampoco en estos supuestos, el país de la fuente vería reconocida su potestad para gravar los ingresos obtenidos por el futbolista⁴⁰⁴.

Una vez analizadas las diferentes soluciones que pueden darse cuando el futbolista cede sus derechos de imagen a un tercero, es el momento de examinar otro de los supuestos

⁴⁰² Por su parte, el artículo 25.4 califica como rendimientos del capital mobiliario “los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”.

⁴⁰³ Así lo ha confirmado la Dirección General Tributaria en diferentes consultas, como la V1795-08, de 9 de octubre, referente a un jugador profesional de golf, o en la V1549-05, de 22 de julio, en la que califica como rendimientos de actividades económicas los ingresos percibidos por un modelo profesional en concepto de derechos de imagen.

⁴⁰⁴ No obstante, algunos de los Convenios firmados por España se separan en este punto de la regla que establece el Modelo de Convenio de la OCDE y sí permiten que tributen en el país de la fuente las rentas no mencionadas en los artículos anteriores del Convenio. Es lo que sucede en los Convenios con Argentina, Australia, Brasil, Canadá, Chile, China, Filipinas, India, Indonesia, Malasia, México, Nueva Zelanda, Rusia y Tailandia.

más frecuentes en la práctica y que ha dado lugar a multitud de pronunciamientos jurisprudenciales. Nos referimos a la cesión de los derechos por parte del futbolista a su propio equipo, es decir, al club con el que mantiene una relación de dependencia laboral.

b) La cesión de los derechos de imagen del futbolista a su club empleador

Al hablar de las características singulares de la actividad profesional de los futbolistas en tanto que trabajadores asalariados, hacíamos referencia a las particulares exigencias que derivan de sus obligaciones y deberes como empleados de los clubes de fútbol. Pues bien, entre dichas obligaciones destaca la de llevar a cabo determinadas actuaciones que, por el propio reclamo que genera el deporte de élite, requieren la difusión pública de la imagen del futbolista (participación en partidos y entrenamientos, conferencias de prensa, etc.). De este modo, tal y como ha venido reconociendo nuestra jurisprudencia, en los contratos entre club y futbolista “los derechos de imagen están indisolublemente unidos a la prestación de la relación laboral, razón por la que esta comprende aquéllos. No es obstáculo a la conclusión precedente la naturaleza autónoma del derecho de imagen respecto a la relación laboral. Lo que en estos casos sucede es que, siendo derechos distintos, los derivados de la relación laboral y del derecho de imagen, estos han de prestarse de manera indisolublemente conjunta a las prestaciones derivadas de la relación laboral”⁴⁰⁵.

El hecho de que la relación laboral de los futbolistas lleve aparejada necesariamente la cesión de sus derechos de imagen al club no impide, sin embargo, que las partes puedan acordar una retribución específica por dicha cesión, pues así lo reconocen tanto el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, cuyo artículo 7.3 señala que “en lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual”, como el Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional, que en su artículo 28 dispone que “para el caso de que el Futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial”.

Ante tal escenario, encontramos distintas soluciones en la práctica a la hora de configurar la retribución del futbolista por este concepto. Por un lado, puede suceder que el contrato laboral del jugador no contemple ninguna partida retributiva por la cesión de sus derechos de imagen al club, pues, como hemos señalado, tal retribución no constituye un derecho indisponible del futbolista, sino que queda a la voluntad de las partes. En tales supuestos, al no existir ingreso alguno por este concepto, no tendremos que analizar su posible conexión con las actuaciones deportivas del futbolista en el extranjero.

Otra situación en la que el futbolista no percibiría ingresos procedentes de su club por la cesión de sus derechos de imagen, aunque estos sí hubieran sido estipulados en el contrato, se daría en aquellos casos en los que el futbolista hubiese cedido previamente a un tercero la explotación económica de esos derechos, pues en tales supuestos los pagos

⁴⁰⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2011 (Rec. 1225/2006).

serían efectuados por parte del club directamente a ese tercer sujeto, es tanto que cesionario de los derechos⁴⁰⁶. Como ya vimos al hablar de las rentas correspondientes a la actuación del futbolista que son percibidas por otra persona, y como tendremos ocasión de desarrollar en el Capítulo siguiente, en estos casos aún es posible que el artículo 17 resulte de aplicación, siempre y cuando, eso sí, se den los presupuestos básicos del precepto, es decir, que exista una actuación personal en calidad de deportista en el país de la fuente y que se pueda determinar que la cesión de los derechos de imagen por parte del futbolista a ese tercero guarda una estrecha conexión con aquella actuación. Por tanto, aunque volveremos sobre esta cuestión cuando estudiemos el apartado 2 del precepto (el artículo 17.2 es el aplicable a los rendimientos de deportistas que se atribuyen a otra persona o entidad), en estos casos serán de aplicación las mismas reglas que a continuación exponemos respecto a la posible conexión de las cantidades abonadas por parte del club al futbolista por la cesión de los derechos de imagen con sus actuaciones deportivas en el extranjero.

En los supuestos en los que sí se haya estipulado contractualmente una retribución específica por la cesión de los derechos de imagen al club, podremos encontrarnos, a su vez, con diferentes opciones en cuanto al contenido concreto de tal retribución. En primer lugar, puede ocurrir que el contrato simplemente se limite a establecer un importe fijo en concepto de retribución por la cesión de los derechos de imagen al club, sin concretar las facultades cedidas por el jugador ni delimitar el ámbito en el que este consiente la explotación de su imagen por parte del club. En tales casos debemos entender que la cesión abarca el aprovechamiento de la imagen del futbolista en todos aquellos ámbitos relacionados con las prestaciones derivadas de su relación laboral, incluidas, por tanto, las actuaciones deportivas que tengan lugar en el extranjero. A partir de lo anterior y teniendo en cuenta que los ingresos por esta cesión de derechos formarían parte del salario del futbolista⁴⁰⁷, creemos que estos deben seguir la misma suerte que aquellos otros conceptos salariales (como el sueldo mensual o las primas por partido) que sí se entienden derivados directamente de la actividad deportiva (véase el apartado 2.1.1 anterior) y, por tanto, a partir de lo dispuesto en los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, sí entrarían dentro del ámbito de aplicación del precepto. La dificultad estribaría, como veremos en un posterior, en cuantificar qué parte de la renta estipulada en el contrato por la cesión de los derechos de imagen se entendería obtenida con motivo de una concreta actuación en el país de la fuente, pues solo esa parte de la retribución sería atribuible a esa actuación y, por tanto, podría quedar sometida a gravamen en dicho país con arreglo al artículo 17.

También puede ocurrir que en el contrato del futbolista con su club sí se concreten y detallen las cantidades que este percibiría por la cesión de sus derechos de imagen en

⁴⁰⁶ Precisamente con el objetivo de desviar este tipo de ingresos hacia otras jurisdicciones, normalmente de baja o nula tributación, una de las prácticas más repetidas desde hace años en el mundo del fútbol ha consistido en simular la cesión de los derechos de imagen a una entidad que solía estar controlada por el propio futbolista o su entorno más cercano. Aunque volveremos sobre esta cuestión en el Capítulo siguiente, podemos remitirnos ahora a los trabajos de VEGA BORREGO (2007) o CHICO DE LA CÁMARA (2017), que se ocupan de manera específica de los supuestos protagonizados en España por varios futbolistas profesionales.

⁴⁰⁷ Así ocurre en España, donde, recordemos, el artículo 20 del Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional recoge los derechos de explotación de la imagen entre los diferentes conceptos salariales que constituyen la retribución del futbolista.

diferentes ámbitos, diferenciando la parte que correspondería a las prestaciones ordinarias de su relación laboral y aquella otra u otras que retribuirían la cesión de los derechos para actividades separables y discernibles de los actos que configuran esa relación laboral⁴⁰⁸. Podría estipularse, por ejemplo, que el futbolista percibiera una determinada cantidad en concepto de derechos de imagen por cada acto publicitario o promocional al que acudiera en representación del club. En estos supuestos, sí sería necesario verificar si el acto al que asiste el futbolista está estrechamente conectado con un determinado evento deportivo en el país de la fuente, pues solo en tal caso resultaría de aplicación el artículo 17 a los ingresos que percibiera por ese concepto. Si no existiese esa estrecha conexión, estos ingresos quedarían enmarcados en el artículo 15 y, por tanto, para que pudieran ser gravados por el país de la fuente, tendría que darse alguno de los dos requisitos que, como es sabido, establece el Modelo de la OCDE en relación con los rendimientos del trabajo dependiente, o bien que el futbolista estuviera presente en dicho país durante un periodo superior a los 183 días en un año, o bien que la renta en cuestión fuera abonada por un sujeto residente en dicho país o por un establecimiento permanente localizado en el mismo.

Una vez examinado el tratamiento a efectos de los convenios de los ingresos que derivan de la cesión de los derechos de imagen cuando esta se produce de manera aislada, es el momento de pasar a analizar aquellos otros ingresos que el futbolista puede percibir cuando la cesión de tales derechos se lleva a cabo al amparo de una relación contractual de contenido más amplio en la que se exige que el jugador lleve a cabo otras prestaciones personales. Nos referimos, en concreto, a los ingresos que los futbolistas pueden obtener a través de contratos de publicidad y patrocinio.

2.2.2. Ingresos por publicidad y patrocinio

Si bien es cierto que, como acabamos de ver, los derechos de imagen pueden ser cedidos de una manera totalmente autónoma, también son muy frecuentes los supuestos en los que estos derechos se ceden con ocasión de una relación contractual más compleja en la que el futbolista no solo se compromete a prestar su imagen, sino también a implicarse activamente en la explotación comercial de la misma por parte de un tercero, lo que puede llevarse a efecto de muy diversas formas. Así, es posible que a través de estas figuras contractuales el futbolista se obligue a rodar un anuncio publicitario o a acudir a un reportaje fotográfico, a vestir una determinada marca de ropa, a intervenir en eventos promocionales o actos publicitarios, a anunciar determinados productos o servicios a través de sus perfiles en las redes sociales, etc.

Aunque la casuística resulta muy variada, los más frecuentes son los llamados contratos de publicidad y de patrocinio. A pesar de que se trata de contratos mixtos y complejos cuyo contenido dependerá, en última instancia, de la voluntad y el ingenio de las partes a la hora de negociar los términos contractuales, ambas figuras suelen compartir elementos comunes y, de hecho, en nuestro ordenamiento jurídico aparecen reguladas de manera

⁴⁰⁸ Opción esta admitida por nuestra jurisprudencia, pues el Tribunal Supremo, en su sentencia de 26 de septiembre de 2013 (Rec. 281/2010), señalaba que “la especial naturaleza de las actividades deportivas que son objeto de relaciones laborales que analizamos exige que tales derechos de imagen estén incorporados a las prestaciones de la relación laboral, excepción hecha de aquellas actividades separables y discernibles de los actos que configuran y plasma la relación laboral”.

conjunta bajo la denominación de contrato de patrocinio publicitario⁴⁰⁹. A pesar de ello, entendemos que, al menos en el plano teórico, uno y otro concepto deben ser diferenciados, pues mientras el contrato de patrocinio se caracteriza por crear una vinculación más singular y duradera en el tiempo entre el patrocinador y el deportista (el patrocinador se compromete a prestar apoyo económico, tanto de manera dineraria como con el suministro de material deportivo, mientras que el patrocinado se involucra activamente, a veces de manera exclusiva, en la promoción de la marca, los productos o los servicios patrocinados, llegando a prestar su asesoramiento técnico a tal efecto), los contratos de publicidad pueden tener un ámbito mucho más limitado y puntual, por ejemplo, porque el deportista sea contratado exclusivamente para protagonizar el anuncio televisivo de una específica campaña publicitaria⁴¹⁰.

De cualquier modo, en lo que aquí nos interesa, a los ingresos que el futbolista perciba en virtud de una u otra modalidad contractual debe aplicarse la misma y consabida regla, es decir, tendrán que guardar una estrecha conexión con su actuación deportiva en un determinado país para que el artículo 17 pueda resultar aplicable⁴¹¹. Habrá que estar, por tanto, a las circunstancias concretas de cada caso, analizando el acuerdo contractual entre las partes y haciendo especial hincapié en el examen de las obligaciones asumidas por el

⁴⁰⁹ La Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, en su artículo 22, define el contrato de patrocinio publicitario como “aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador”.

⁴¹⁰ Un supuesto real que nos puede ayudar a comprender la distinción entre estas dos figuras contractuales lo encontramos en la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2012 (Rec. 3278/2009), en cuyos fundamentos se describe el clausulado de los contratos que un futbolista profesional de la liga española había suscrito con dos marcas comerciales: NIKE y NUTREXPA. En el primero de ellos, claro ejemplo de un contrato de patrocinio, algunas de las obligaciones del futbolista consistían en: (1) hallarse disponible para el asesoramiento y otros servicios personales a NIKE encaminados a prestar su colaboración en el diseño, desarrollo, publicidad, promoción, comercialización y venta de los productos de esta marca; (2) proporcionar a NIKE, si fuese requerido para ello, informes orales o escritos referentes a los productos de calzado NIKE o a cualesquiera otros que se le suministren a través del plan de pruebas de NIKE; (3) llevar a cabo hasta 8 apariciones anuales relacionadas con la publicidad, promoción, comercialización y venta de los productos, o bien la producción de anuncios publicitarios o materiales de promoción comercial; a título de ejemplo, tales apariciones podían incluir fotografías para "posters", folletos, ilustraciones o anuncios impresos, sesiones para la producción de anuncios televisivos o videos, apariciones en locales comerciales o exposiciones, charlas, sesiones de autógrafos, etcétera; (4) llevar y utilizar de manera exclusiva productos NIKE, tanto en sus actividades atléticas o de entrenamiento u otras relacionadas con ellas, como en cualesquiera otras actividades públicas relacionadas con la posición del atleta como jugador de fútbol profesional. Mientras tanto, en el contrato con NUTREXPA, el futbolista tan solo se obligaba a rodar un anuncio publicitario, en el que intervendría junto a otros jugadores profesionales, y a realizar una sesión fotográfica para la campaña publicitaria de "Cola Cao". Vemos, por tanto, la clara diferencia entre el alcance de una y otra figura contractual, pues mientras que en el contrato de patrocinio la implicación del futbolista con la marca patrocinadora es muy significativa, en el contrato publicitario es posible que tal implicación se limite a una única prestación. La citada sentencia aparece recogida en GARCÍA BERRO (2018), págs. 38 a 40, donde se realiza una exhaustiva recopilación jurisprudencial de nuestro Tribunal Supremo en materia de elusión tributaria y cláusulas anti-abuso,

⁴¹¹ Recordemos que así lo indican los Comentarios al artículo 17 en su párrafo 9, que aluden conjuntamente a los ingresos por patrocinio (“*sponsorship*”) y publicidad (“*advertising*”), para indicar que, en general, otros preceptos del Convenio resultarán de aplicación si no existe una estrecha conexión entre tales ingresos y la actuación personal del deportista en el país de la fuente (en concreto, la versión original en inglés del referido párrafo de los Comentarios señala lo siguiente: “*Besides fees for their actual performances, entertainers and sportspersons often receive income in the form of royalties or of sponsorship or advertising fees. In general, other Articles would apply whenever there is no close connection between the income and the performance of activities in the country concerned*”).

futbolista y en el posible nexo causal que pudiera existir entre los ingresos que perciba como contraprestación por asumir dichas obligaciones y su actuación deportiva en el país de la fuente.

En este sentido, por el amplio contenido del contrato de patrocinio es difícil que, como tal, pueda entenderse vinculado de manera estrecha a una concreta actuación en el extranjero, pues como vimos, este contrato se caracteriza por establecer una relación amplia, duradera y con múltiples prestaciones entre el futbolista y su patrocinador. Diferente sería si en el contrato se incluyeran retribuciones específicas o complementarias para determinadas actividades del futbolista que pudieran efectuarse con ocasión de un concreto evento deportivo, pues en tal caso sí se podría apreciar el vínculo directo entre aquella retribución y una particular actuación deportiva que tuviera lugar en el extranjero. Pensemos, por ejemplo, en un futbolista que acuerda con su patrocinador que si su equipo llega a disputar la final de la *Champions League*, aquel estrenaría un nuevo modelo de calzado deportivo de la marca de su patrocinador, especialmente diseñado para este partido y que, a su vez, participaría en un evento promocional de dicho calzado el día antes del partido, percibiendo por ello una importante cantidad de dinero. Ante tales circunstancias, parece claro que sí sería posible apreciar una estrecha conexión entre ese ingreso y la actuación del futbolista en el país de la fuente, de tal forma que este tendría plena potestad para someterlo a gravamen en virtud del artículo 17 (o precepto análogo del convenio aplicable).

En los contratos de patrocinio de los deportistas también se suelen estipular *bonus* por logros deportivos, tales como ganar una determinada competición o alcanzar una posición destacada en los rankings que califican sus actuaciones deportivas al finalizar el año. En el primer caso, estaríamos ante un supuesto similar al de las primas por competición que los futbolistas suelen pactar con sus equipos (véase el apartado 2.1.2 anterior), por lo que, a pesar de las objeciones que en su momento realizamos, se podría llegar a apreciar una vinculación indirecta entre este tipo de *bonus* y la actuación deportiva del futbolista en el extranjero. En cambio, más dificultades encontramos a la hora de verificar la oportuna conexión entre el *bonus* por ranking y la actividad deportiva en el extranjero, pues al menos en lo que al fútbol respecta, estas clasificaciones se elaboran, no puntuando cada partido concreto disputado por el futbolista, sino atendiendo a una valoración global de sus actuaciones y logros deportivos a lo largo del año⁴¹².

Y lo mismo podemos decir por lo que respecta a los ingresos por publicidad. Solo cuando sea posible verificar la existencia de una estrecha conexión entre un determinado evento deportivo en el que el futbolista participe y los actos publicitarios realizados por este, podríamos extender el ámbito de aplicación del artículo 17 a los ingresos derivados de esa actuación publicitaria. Sería necesario, por tanto, que la publicidad estuviera relacionada, de algún modo, con el evento deportivo en cuestión o con la participación del propio futbolista en dicho evento. Si se tratase, por ejemplo, de un anuncio para televisión que es protagonizado por un futbolista con ocasión de un determinado torneo

⁴¹² En otras modalidades deportivas como el tenis, el golf o la Fórmula 1 sí que se establecen rankings en función de los puntos obtenidos en cada evento disputado a lo largo de la temporada, lo que sí permitiría seguir un criterio de atribución entre países del *bonus* o renta adicional a la que pudiera hacerse merecedor por alcanzar una determinada posición en dicho ranking al término del año. En el mismo sentido se pronuncian PISTONE y SCHAFFER (2015), pág. 63.

(como puede ser, por ejemplo, el mundial de selecciones), en el que se hacen alusiones expresas a dicho torneo y que solo es objeto de retransmisión durante la celebración de aquel, podríamos sostener que la requerida conexión existiría y que a los ingresos que el futbolista percibiera por el rodaje del citado anuncio sí les resultaría aplicable el artículo 17. En cambio, el rodaje de un anuncio publicitario que no guarde vinculación alguna con un evento deportivo en el país de la fuente no debería quedar incluido en el ámbito de aplicación del precepto. Por un lado, porque como ya vimos en su momento, no creemos que en tal caso podamos hablar de una actuación en calidad de *enterteiner* por parte del futbolista⁴¹³ y, por otro lado, porque faltaría el requisito imprescindible de que los ingresos puedan considerarse como derivados de su actuación personal en calidad de deportista⁴¹⁴.

La casuística, sin embargo, resulta inagotable, de ahí que sea necesario examinar las concretas condiciones contractuales de cada supuesto para poder analizar la presencia de la estrecha conexión que exige el precepto. Lo que sí entendemos necesario, a la luz de los Comentarios, es que los ingresos estén vinculados, bien a uno o varios eventos deportivos claramente identificados en el contrato, bien a una serie de eventos que, aun no estando como tales identificados, sí hayan quedado delimitados contractualmente en cuanto a su número⁴¹⁵. Por tanto, si en el contrato de patrocinio o de publicidad no se hace referencia a la participación del futbolista en uno o varios eventos deportivos, ya sea de manera específica, ya sea haciendo referencia a una suma determinada de eventos, no podremos entender que los ingresos derivados de tales contratos se entienden vinculados, ni siquiera de manera indirecta, a su actuación deportiva en el país de la fuente⁴¹⁶.

⁴¹³ A una conclusión similar llega la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante V1454-14, de 30 de mayo de 2014, al analizar la posible tributación en España de los ingresos obtenidos por una serie de sujetos que tenían previsto rodar un anuncio publicitario en nuestro país, y en la que se señala: “Puesto que en el escrito de consulta se indica que los servicios realizados en España por parte de los actores, figurantes, técnicos y modelos se limitan a rodar los anuncios de televisión (asumiéndose por tanto que estos serán retransmitidos en diferido) y pudiendo presumirse que ninguno de ellos retiene en su propio beneficio derechos de autor sobre las futuras reproducciones de los anuncios televisivos, parece que los servicios no podrán ser englobados ni en el artículo 17 ni en el 12 del Modelo de la OCDE, sino en el artículo 7 del Modelo”. Algunos autores, como SANDLER (1995), pág. 316, en cambio, defienden que en estos casos sí es posible situar el punto de conexión de estos ingresos en el país donde se lleva a cabo el rodaje del anuncio publicitario (no así en los países donde el anuncio es retransmitido posteriormente).

⁴¹⁴ En este punto, TENORE (2016), pág. 146, entiende que el requisito de la estrecha conexión no debe ser interpretado de una manera tan restrictiva que nos lleve a incluir dentro del ámbito de aplicación del precepto tan solo aquellos anuncios que tengan por objeto la promoción del evento deportivo en cuestión. Así, el autor considera que el factor clave consistirá en verificar si el deportista hubiera obtenido ese mismo ingreso por publicidad si su actuación deportiva en el país de la fuente no hubiera tenido lugar.

⁴¹⁵ Esta es la regla que establecen los Comentarios al artículo 17 en su párrafo 9, cuya versión original en inglés señala: “*Such a close connection may be evident from contractual arrangements which relate to participation in named events or a number of unspecified events; in the latter case, a Contracting State in which one or more of these events take place may tax a proportion of the relevant advertising or sponsorship income (as it would do, for example, in the case of remuneration covering a number of unspecified performances)*”.

⁴¹⁶ En este sentido, no compartimos la posición que mantienen ciertos autores, como TETLAK (2015), pág. 122, al considerar que en aquellos supuestos en los que existe una relación continuada de patrocinio de un deportista que participa en distintas competiciones a lo largo del año en diferentes países, cada uno de dichos países tendría potestad para gravar la parte de los ingresos correspondientes a la actuación en su territorio. No podemos estar de acuerdo con esta genérica afirmación porque cuando existe una relación de patrocinio que se prolonga en el tiempo, abarcando multitud de actividades del deportista, tanto dentro como fuera de su país de residencia, no cabe apreciar la necesaria conexión entre aquellos ingresos y una o

Si no se diera tal conexión, entonces los ingresos por publicidad o patrocinio quedarían fuera del artículo 17 y el precepto aplicable sería, por lo general, el artículo 7, dedicado a las rentas empresariales, dado que lo habitual en estos casos será que el futbolista ordene por su propia cuenta los medios necesarios para llevar a cabo este tipo de actividades (véase, en este sentido, el apartado 2.2.1 de este mismo Capítulo) y que la entidad que contrate sus servicios sea un tercero con el que este no mantenga una relación laboral de dependencia. En virtud de este precepto, tales ingresos solo podrían ser gravados en el país de la fuente si el futbolista actuará en él por medio de un establecimiento permanente, algo que será poco frecuente en la práctica. En cambio, si los ingresos por publicidad o patrocinio procedieran de su propio club, habría que acudir al precepto dedicado a las rentas del trabajo dependiente (artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE). Y es que, en todos estos casos, como ya examinamos, el artículo 12 no podría resultar de aplicación, pues los servicios que presta el futbolista en el marco de estas relaciones contractuales exceden, con mucho, de la mera cesión de sus derechos de imagen y, por tanto, en ningún caso cabría considerar que nos encontramos ante rentas abonadas en concepto de cánones⁴¹⁷.

2.2.3. Ingresos por la venta de artículos de promoción comercial (*merchandising*)

Otra fuente de ingresos, quizás no tan recurrente como las anteriores en el ámbito de los futbolistas, a la que hacen referencia los Comentarios al artículo 17⁴¹⁸, es el denominado *merchandising*⁴¹⁹. Aunque el término cuenta con varias acepciones dentro del ámbito de la mercadotecnia, parece que los Comentarios oficiales al Modelo, al aludir a los ingresos por *merchandising*, se están refiriendo a aquellos que derivan de la venta de material

varias actuaciones deportivas en el extranjero, a no ser que en el contrato de patrocinio se hiciera referencia concreta a los eventos que serán objeto de retribución. Así, siguiendo a VOGEL (1997), pág. 979, habría que distinguir, atendiendo al contexto, aquellos ingresos que el deportista recibe de su patrocinador con ocasión de un evento determinado, que son los que entrarían en el marco del artículo 17, de aquellos otros que no aparezcan vinculados, ni directa ni indirectamente, a tales eventos.

⁴¹⁷ Así lo estipula el párrafo 9 de los Comentarios (“...in general advertising and sponsorship fees will fall outside the scope of Article 12”) y lo confirma nuestra propia jurisprudencia. En este sentido, la ya mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2012, si bien tratando el asunto desde un punto de vista de calificación a efectos internos, señalaba que: “De las propias cláusulas de los contratos deriva que estamos ante actividades que exceden con mucho de los simples derechos de imagen. En efecto, esas actividades publicitarias, de asesoramiento y otras complementarias van más allá de aquella cesión. Así el sujeto pasivo se obliga a una prestación más completa, que requiere su intervención activa como el spot para Nutrexpá y en el caso de Nike la amplia gama de actividades a que venía obligado, informes orales o escritos referentes a los productos Nike, 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., que son propios de un contrato de prestaciones de servicios y constituyen una actividad profesional y que por tal debe tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

⁴¹⁸ Es, de nuevo, el párrafo 9 de los Comentarios el que hace referencia a ellos en el siguiente sentido: “(...) Various payments may be made as regards merchandising; whilst the payment to an entertainer or sportsperson of a share of the merchandising income closely connected with a public performance but not constituting royalties would normally fall under Article 17, merchandising payments derived from sales in a country that are not closely connected with performances in that country and that do not constitute royalties would normally be covered by Article 7 (or Article 15, in the case of an employee receiving such income)” (para la versión en español véase el Anexo I).

⁴¹⁹ Utilizamos el término inglés porque el castellano no cuenta con una traducción satisfactoria del mismo. En el Diccionario de Cambridge Inglés-Español, por ejemplo, este término no cuenta con ninguna traducción al español. En otros diccionarios suele aparecer traducido como ‘mercadotecnia’ o ‘comercialización’.

promocional, es decir, de la venta de artículos o productos que normalmente se comercializan apoyados en la imagen o en la marca del deportista⁴²⁰.

Por lo que respecta a este tipo de ingresos, los Comentarios vuelven a exigir, para que el artículo 17 resulte de aplicación, la presencia de una estrecha conexión entre la renta derivada de la venta del material y un determinado evento deportivo en el país de la fuente. Sin embargo, de la lectura de estos Comentarios surgen dudas en torno a la posible exclusión del artículo 17 cuando estemos ante una renta calificable como canon y es que en su párrafo 9 señalan lo siguiente: “(...) los pagos efectuados a un artista o deportista de parte de las rentas procedentes de esos artículos de promoción que están estrechamente relacionados con una actuación pública pero que no constituyen cánones normalmente recaerán en el ámbito del artículo 17 (...)”. De esta afirmación parece intuirse que el artículo 12 gozaría de preferencia y, por tanto, que los ingresos que fuesen calificables como cánones no podrían quedar dentro del ámbito de aplicación del artículo 17, incluso en el caso de que existiera una estrecha conexión con la actuación deportiva. Y así se confirma en el Informe elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales en el año 2014, pues en él se aclara, empleando como ejemplo el de un músico que percibe ingresos derivados de la venta de discos en el mismo lugar donde este celebra un concierto, que el precepto aplicable cuando se trata de cánones por derechos de autor es el artículo 12, y no el precepto dedicado a las rentas artísticas y deportivas⁴²¹.

Lo anterior supone que debemos distinguir dos tipos de supuestos. Por un lado, si el futbolista lo que hace es autorizar a un tercero para que venda productos licenciados bajo una marca previamente registrada por él (por ejemplo, una marca con su propio nombre), los ingresos que el jugador percibiría por la venta de tales productos serían ingresos derivados de la cesión del derecho a explotar comercialmente dicha marca y, por tanto, serían calificables como cánones, de ahí que el precepto a aplicar fuese el artículo 12, aun en el caso de que se pudiera verificar la existencia de una conexión estrecha con un determinado evento deportivo en el extranjero.

En cambio, cuando no estemos en presencia de rentas que sean catalogables como cánones, los ingresos derivados de la venta de *merchandising* sí podrán adscribirse al ámbito del artículo 17, siempre y cuando, eso sí, estén estrechamente vinculados a la actuación deportiva del futbolista en el país de la fuente. Así, por ejemplo, si fuese el propio futbolista el que explotara su marca de manera personal y directa, comercializando diferentes tipos de productos y objetos personalizados con su imagen o nombre, habría que examinar dónde tienen lugar las ventas y con qué motivo para poder verificar la requerida conexión. Si se tratase de productos especialmente diseñados para un concreto evento deportivo en el que el futbolista participase sí podría observarse una especial vinculación con tal evento, pues en ausencia del mismo la venta de esos productos no tendría lugar y, por tanto, el futbolista no percibiría los ingresos en cuestión.

⁴²⁰ Así parece confirmarse en la recién publicada traducción al español de la versión del año 2017 de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, pues en ellas se hace referencia a “los pagos que pueden efectuarse en relación con los artículos de promoción comercial”.

⁴²¹ OCDE (2014 a), pág. 16, párrafo 55: “(...) *It did agree, however, that if music CDs of a performer are sold at a concert venue, Article 12, and not Article 17, would apply to the copyright royalties (if any) derived by the entertainer from these sales. For that reason, it decided to amend the last sentence of proposed paragraph 9 to clarify that point*”.

Por otro lado, si el futbolista percibiese de su club un porcentaje de los ingresos obtenidos por la venta de camisetas personalizadas con su nombre y dorsal, por lo general no cabría apreciar la conexión que requiere el precepto, a no ser que se tratara de ventas realizadas exclusivamente con ocasión de una determinada competición o partido que tuviera lugar en el país de la fuente⁴²².

2.2.4. Participación en los ingresos por retransmisión

Aunque es bastante inusual que los futbolistas participen en los ingresos que derivan de la cesión de los derechos para retransmitir un determinado evento deportivo (a diferencia de lo que sucede con los clubes, como veremos en el Capítulo siguiente), merece la pena que nos detengamos brevemente a examinar lo que señalan los Comentarios al respecto⁴²³. Y en este sentido, lo cierto es que los Comentarios se expresan con bastante claridad, indicando que este tipo de ingresos entrarán dentro del ámbito de aplicación del artículo 17 cuando el evento deportivo sea retransmitido en directo, y en cambio, cuando la retransmisión sea en diferido, los ingresos derivados de la cesión de tales derechos tendrán la consideración de cánones y, por tanto, habría que aplicarles el artículo 12⁴²⁴.

En cualquier caso, lo más habitual es que los derechos de retransmisión de los partidos de fútbol sean titularidad del organizador de la competición, de los propios clubes o de una empresa del sector audiovisual que los haya adquirido previamente de alguno de aquellos. En este sentido, los Comentarios al precepto aclaran que los ingresos que perciba el titular de los derechos por la retransmisión del evento no pueden ser considerados renta derivada de la actuación personal de los deportistas. Y para ilustrar

⁴²² Tomemos el ejemplo, bastante habitual en los últimos años, de un club de fútbol español que realiza una gira de verano por Estados Unidos disputando varios partidos en diferentes ciudades. Si con ocasión de dicha gira, el club comercializase en Estados Unidos productos especialmente diseñados para promocionar su visita, pactando con sus jugadores que un porcentaje de las ventas sería repartido entre ellos, estos ingresos sí se podrían considerar estrechamente conectados a los eventos deportivos y, por tanto, podrían ser gravados en Estados Unidos en virtud del artículo 19 del Convenio suscrito entre España y Estados Unidos (siempre y cuando la parte repartida a cada jugador superase los 10.000 dólares, pues dicho artículo contempla una ‘regla del mínimo’, como tendremos ocasión de ver en el Capítulo VI). En cambio, si el club no comercializase los productos en su propio nombre y se limitara a ceder a un tercero el derecho a utilizar su marca para la venta de tales productos, lo que estaría percibiendo el club con dicha cesión serían cánones (artículo 12). Sin embargo, la parte que fuese objeto de reparto entre los futbolistas podría ser calificada como rendimientos del trabajo dependiente (artículo 16 del Convenio entre España y Estados Unidos) y, en tal caso, nos surge la duda de si debería prevalecer la previa calificación como canon de los ingresos por parte del club, de manera que el artículo 19, dedicado a las rentas deportivas, no podría serles de aplicación, o si habría que atender a la calificación ulterior en sede de los futbolistas como rendimientos del trabajo, lo que abriría la puerta a la aplicación del artículo 19, al tener este carácter preferente frente a aquel y tratarse de ventas estrechamente conectadas con el evento deportivo en el país de la fuente.

⁴²³ En este caso, es el párrafo 9.4 de los Comentarios al artículo 17 el que se ocupa de señalar lo siguiente: *“Payments for the simultaneous broadcasting of a performance by an entertainer or sportsperson made directly to the performer or for his or her benefit (e.g. a payment made to the star-company of the performer) fall within the scope of Article 17 (see paragraph 18 of the Commentary on Article 12, which also deals with payments for the subsequent sales or public playing of recordings of the performance). Where, however, the payment is made to a third party (e.g. the owner of the broadcasting rights) and that payment does not benefit the performer, the payment is not related to the personal activities of the performer and therefore does not constitute income derived by a person as an entertainer or sportsperson from that person’s personal activities as such (...)”*.

⁴²⁴ Del mismo modo, la interpretación de esta regla por parte de la doctrina ha sido bastante pacífica. Véase, por ejemplo, VOGEL (1997), pág. 973, CALDERON CARRERÓ (2007), p.148 o PISTONE y SCHAFFER (2015), pág. 67.

tales situaciones, los Comentarios emplean precisamente el ejemplo de los torneos de fútbol en los que el organizador conserva todos los derechos de la propiedad intelectual sobre el evento, señalando que incluso en el caso de que un porcentaje de los ingresos obtenidos por la retransmisión del evento fuese distribuido entre los clubes participantes, el artículo 17 no resultaría de aplicación. Por el contrario, si tales ingresos fueran redistribuidos de manera específica entre los futbolistas, algo poco habitual en la práctica, sí les sería aplicable el artículo 17⁴²⁵.

2.2.5. Actividades de entrenamiento o preparación

En el Capítulo anterior ya tuvimos ocasión de analizar el nuevo criterio incorporado a los Comentarios del artículo 17 tras la revisión del año 2014 sobre esta cuestión, criterio en virtud del cual los ingresos que perciban los deportistas por las actividades de preparación o entrenamiento también se entienden incluidos dentro del ámbito de aplicación del precepto, con independencia de que tales actividades estén relacionadas o no con una específica actuación pública del deportista en el país de la fuente (véase el apartado 3.2.3 del Capítulo III). Vimos entonces la respuesta general de la doctrina en contra de esta nueva regla y advertimos del peligro que conlleva abrir la puerta a una interpretación extensiva del ámbito de aplicación del precepto. Ahora, por tanto, debemos reiterar nuestro rechazo a un criterio que supone obviar tanto el origen como el objetivo fundamental del artículo 17 y volver a reclamar una interpretación del mismo acorde el espíritu general del precepto.

Dicha interpretación pasa por diferenciar, como han venido haciendo ciertos autores, tres tipos de actividades de preparación o entrenamiento⁴²⁶. De un lado, aquellas que tienen lugar sin presencia de público y que no están relacionadas con una actuación pública posterior en el país de la fuente, a las que no debería ser de aplicación el artículo 17, ya que no estaríamos en presencia de ingresos derivados directa o indirectamente de una actuación pública en calidad de deportista en el país de la fuente. Por otro lado, las que son realizadas en presencia de espectadores, que, al cumplir con el requisito de la actuación pública en el país de la fuente, sí entrarían dentro del ámbito de aplicación del precepto⁴²⁷. Por último, aquellas otras que, aún sin la asistencia de espectadores, sí se encuentren estrechamente conectadas a un evento deportivo propiamente dicho (un partido, una competición, etc.) que tenga lugar en el país de la fuente. Son estas últimas, por tanto, las que nos interesan en este punto, pues no siempre resultará sencillo verificar cuándo una determinada sesión de entrenamiento se encuentra estrechamente conectada

⁴²⁵ Así lo dispone el referido párrafo 9.4: “(...) *For example, where the organizer of a football tournament holds all intellectual property rights in the event and, as such, receives payments for broadcasting rights related to the event, Article 17 does not apply to these payments; similarly, Article 17 will not apply to any share of these payments that will be distributed to the participating teams and will not be re-distributed to the players and that is not otherwise paid for the benefit of the players. Whether such payments will constitute royalties covered by Article 12 will depend, among other things, on the legal nature of such broadcasting rights, in particular under the relevant copyright law*”.

⁴²⁶ Véase, por ejemplo, BETTEN (2006), pág. 235, BLÁHA (2007), págs. 127 y 128 o PISTONE y SCHAFFER (2015), pág. 65.

⁴²⁷ CORDEWENER (2015), pág. 1353, va un poco más allá y entiende que la actividad de entrenamiento solo entraría dentro del ámbito de aplicación del precepto si, bajo las circunstancias específicas de cada caso y en base a una clara intención de las partes, pudiera ser considerada un *show* público en sí misma.

con un concreto evento deportivo, sobre todo en aquellos deportes, como sucede en el fútbol, en los que los equipos tienen que disputar a lo largo de la temporada partidos tanto en su país como en el extranjero, lo que les obliga a realizar actividades de entrenamiento en diferentes territorios.

Así pues, deberíamos distinguir, por un lado, las sesiones de entrenamiento que, de forma regular, lleven a cabo los clubes de fútbol en sus propias instalaciones, pues tales actividades no podrían considerarse estrechamente conectadas a un específico partido en el extranjero, toda vez que son entrenamientos que, aunque puntualmente pueden estar enfocados a preparar aspectos concretos para un determinado partido, tienen como objetivo fundamental mantener la condición física y técnica óptima de los jugadores a lo largo de la temporada, centrándose en la preparación del equipo para la competición liguera nacional, que por su extensión y periodicidad exige una actividad preparatoria constante.

Del mismo modo, también cabría excluir del ámbito de aplicación del precepto aquellas concentraciones que llevan a cabo los clubes de fútbol en el extranjero con el objetivo de optimizar la ‘puesta a punto’ de la plantilla antes del comienzo de la temporada. En estos supuestos, a no ser que durante dicha concentración el club disputase algún partido abierto al público en el país de la fuente, no podríamos considerar que las actividades de entrenamiento se encuentran estrechamente conectadas a ningún evento concreto, pues más bien estarían encaminadas a proporcionar al equipo una preparación adecuada para afrontar la temporada en su conjunto, de ahí que el artículo 17 no deba resultar de aplicación a las rentas atribuibles a tales ‘*stages* de pretemporada’⁴²⁸ (debemos reiterar, no obstante, que esta interpretación no es la que se desprende del nuevo criterio adoptado por la OCDE en la revisión del año 2014).

Más dudas, en cambio, surgen ante otro tipo de situaciones, ciertamente frecuentes en la práctica, que concierne a los jugadores que son convocados por la selección nacional de su país para disputar una determinada competición internacional. No habría dudas en lo que respecta a las sesiones de entrenamiento que tengan lugar en el país de la fuente mientras se celebra la competición, pues es evidente que esas sesiones sí estarían estrechamente conectadas con la participación de los futbolistas en dicha competición. El problema surge con aquellas sesiones de entrenamiento que tienen lugar, antes de que comience la propia competición, en el territorio de un país distinto al de la fuente. En el caso de la selección española de fútbol, por ejemplo, lo normal es que los jugadores sean convocados antes del inicio de la competición para realizar una serie de entrenamientos en España⁴²⁹. En estas situaciones, ¿cabría apreciar la estrecha conexión que requiere el artículo 17? Como ya advertimos al comienzo del presente Capítulo (véase el apartado

⁴²⁸ En este mismo sentido, PISTONE y SCHAFFER (2015), pág. 65 señalan lo siguiente: “*This is contrary to the situation of the pre-season training camps, where it is most likely that there is neither a direct nor indirect link to any particular performance. Therefore, it is submitted that, concerning general pre-season training camps (e.g. ski training sessions in New Zealand or Chile) where no race ever takes place, there are sound reasons to allocate these activities to category (iii) and exclude them from the scope of article 17*”.

⁴²⁹ Las instalaciones deportivas de la RFEF donde suelen tener lugar este tipo de concentraciones por parte de la selección de fútbol nacional están situadas en el término municipal de Las Rozas (Madrid).

1.1.3), en nuestra opinión el artículo 17 no debe interpretarse de tal manera que permita extender su ámbito de aplicación a rentas derivadas de actividades complementarias del futbolista que exijan su presencia física en el territorio de un tercer país (o del propio país de la residencia) y, en consecuencia, los ingresos atribuibles a las actividades de entrenamiento y preparación que tengan lugar en un país distinto al de la fuente deberían quedar fuera del ámbito de aplicación del artículo 17, resultándoles aplicables, por lo tanto, el precepto dedicado a los rendimientos del trabajo dependiente (artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE).

Por último, las actividades de preparación y entrenamiento que no generan dudas en cuanto a su inclusión en el ámbito de aplicación objetivo del artículo 17 serán todas aquellas que tengan lugar en el mismo país en el que posteriormente se dispute el encuentro o la competición que el equipo en cuestión vaya a disputar y, por tanto, que haya motivado el desplazamiento de los jugadores a dicho país.

2.3. Otras rentas cuya conexión con la actuación deportiva del futbolista en el país de la fuente genera ciertas dudas

Hasta ahora hemos examinado las distintas modalidades de renta a las que hacen referencia los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y que, en función de las circunstancias de cada caso concreto, pueden llegar a mostrar esa conexión con la actividad deportiva de los futbolistas que requiere el artículo 17. Sin embargo, hay otras rentas, también habituales en el ámbito del fútbol, que no aparecen mencionadas en los Comentarios y cuyo tratamiento a efectos de los convenios para evitar la doble imposición plantea algunos interrogantes de difícil respuesta. A su análisis dedicamos las siguientes páginas.

2.3.1. Ingresos por prima de fichaje o participación en los derechos de traspaso

En este primer punto vamos a tratar ciertas contraprestaciones económicas que pueden percibir los futbolistas con motivo de su traspaso de un club a otro. Debemos advertir con carácter previo que la terminología que han venido utilizando tanto la jurisprudencia como la doctrina para referirse a unas y otras contraprestaciones dista de ser homogénea, por lo que trataremos de delimitar de una manera clara y rigurosa estos conceptos retributivos, pues como veremos, su tratamiento fiscal en el plano convencional puede variar en función de esa correcta delimitación.

Por un lado, hay que mencionar la prima de fichaje (en inglés '*signing bonus*'), que podemos definir como aquella cantidad dineraria que un futbolista percibe por el hecho de suscribir el contrato de trabajo con un determinado club⁴³⁰. Son gratificaciones económicas, cada vez más frecuentes en la práctica, que los clubes ofrecen a los jugadores para tratar de convencerlos a la hora de negociar su posible contratación. Se trata, por

⁴³⁰ La prima de contratación o fichaje aparece expresamente contemplada en el Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional, cuyo artículo 22 la define como "la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Futbolista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo". El segundo apartado señala que la cuantía de la prima, así como los períodos de pago, deberán constar por escrito en el contrato.

tanto, de cantidades que las partes (el nuevo club y el futbolista) acuerdan libremente incluir entre las condiciones económicas del contrato.

Por otro lado, la participación en los derechos de traspaso (también llamada prima de cesión o traspaso, de ahí que pueda confundirse con la mencionada prima de fichaje) sería la compensación económica pactada entre un futbolista y su club, el club en el que se encuentra contratado, para el supuesto de que este lo ceda o traspase, temporal o definitivamente, a otro equipo. En algunos ordenamientos, esta compensación aparece regulada en la normativa sectorial, como ocurre en el caso de España⁴³¹, donde el Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional contempla una contraprestación económica a favor de aquellos futbolistas que sean cedidos o traspasados a un nuevo club, equivalente al 15 por 100 del precio de la cesión o traspaso⁴³². Según el citado Convenio, esta contraprestación deberá ser abonada en todo caso por el club de destino del jugador (esto es, el club cesionario o adquirente de los derechos federativos); sin embargo, el Tribunal Supremo ha señalado en unificación de doctrina que esta regla de asignación de la carga al club de destino solo entra en juego cuando se trata de un traspaso entre clubes españoles, pues el convenio profesional del fútbol es aplicable únicamente dentro del territorio nacional y, por lo tanto, no resulta vinculante para aquel equipo adquirente que sea extranjero, lo que supone que, en tales casos, la indemnización, cuya exigibilidad se mantiene, deba ser abonada por el club español cedente⁴³³.

La participación del jugador en el precio de su traspaso también puede tener lugar cuando el propio futbolista posee un porcentaje de los derechos económicos asociados al traspaso de sus derechos federativos, pues mientras que estos últimos son indivisibles y solo pueden pertenecer a los clubes que integran las asociaciones nacionales de fútbol, los derechos económicos sí pueden fraccionarse y su titularidad es susceptible de ser

⁴³¹ El artículo 13.a) del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, al admitir la extinción contractual por mutuo acuerdo, dispone que si dicha extinción “tuviese por objeto la cesión definitiva del deportista a otro club o entidad deportiva, se estará a lo que las partes pacten sobre condiciones económicas de conclusión del contrato; en ausencia de pacto la indemnización para el deportista no podrá ser inferior al 15 por 100 bruto de la cantidad estipulada”.

⁴³² El artículo 16 regula la contraprestación económica por cesión temporal en los siguientes términos: “En el supuesto de que la cesión se realizara mediante contraprestación económica, pactada entre cedente y cesionario, el Futbolista Profesional tendrá derecho a percibir, como mínimo, el quince por cien (15%) del precio pactado, que deberá ser satisfecho por el Club/SAD cesionario, en el momento de la aceptación por el Futbolista de la cesión. En el supuesto de que no se pactara cantidad alguna, el Futbolista tendrá derecho a percibir como mínimo el importe que resulte de dividir por doce la totalidad de las retribuciones percibidas del Club/SAD en la temporada inmediata anterior, multiplicado por el uno y medio por cien (1,5%)”. Por su parte, el artículo 17, que se ocupa de la extinción anticipada del contrato por cesión definitiva, establece en su apartado tercero que el futbolista que sea cedido de manera definitiva a un nuevo club “tendrá derecho a percibir, como mínimo, el 15 por cien del precio de dicha cesión, que deberá ser pagada por el Club/SAD adquirente de los derechos, en todo caso”. Obsérvese cómo se emplea el concepto de cesión tanto para los casos de cesión temporal (que en el lenguaje usual, es el único supuesto en el que se habla de jugadores ‘cedidos’) como para los casos de cesión mediante traspaso, a la que califican como cesión “definitiva” (con independencia de que ese carácter ‘definitivo’ no tenga lógicamente que cumplirse, sino que solo se aplica para subrayar que el contrato con el club de origen sí ha quedado extinguido).

⁴³³ Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2015 (Rec. 500/2014), dictada en casación para la unificación de doctrina. En ella el Alto Tribunal expone que el artículo 17.3 del Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional no es aplicable cuando el equipo adquirente es extranjero, pues este se rige por la legislación deportiva de su propio Estado y, en consecuencia, la indemnización establecida en la legislación española solo puede entenderse a cargo del club español cedente, por ser concedor de la obligación legal de indemnizar al jugador y, por tanto, es el que debe negociar con el club extranjero el precio del traspaso teniendo en cuenta ese porcentaje indemnizatorio.

compartida por varios clubes o personas de manera simultánea, incluido el propio jugador⁴³⁴. Así pues, si el futbolista posee una cuota de esos derechos, cuando sea traspasado a un nuevo club el jugador percibirá la parte del precio satisfecho por el club adquirente que corresponda a su cuota de titularidad.

Aunque, como vemos, se trata de conceptos distintos, la prima de fichaje y la participación en los derechos de traspaso tienen en común que ambas constituyen contraprestaciones económicas que el jugador de fútbol percibe con motivo de su traspaso o cesión a un nuevo club. No obstante, la casuística en la práctica es muy amplia y dependerá en última instancia del acuerdo al que lleguen las partes, pudiendo encontrarnos ante situaciones en las que el futbolista perciba ingresos por ambos conceptos, tan solo por uno de ellos o por ninguno⁴³⁵.

Todas estas consideraciones no resultan ociosas, pues cuando nos encontremos ante un traspaso internacional, lo normal es que las importantes implicaciones fiscales para el futbolista traspasado varíen en función de la calificación que otorguemos a la renta percibida con motivo de su traspaso o cesión y dependiendo de quién sea el club pagador. Son factores que influirán en las obligaciones tributarias que correspondan en uno u otro país. Y es que ya vimos que, cuando un futbolista es traspasado a un equipo extranjero, la posibilidad de que afloren rentas transnacionales y conflictos se multiplican, pues puede ocurrir que el desplazamiento a ese nuevo país implique también el traslado de su residencia fiscal y, a raíz de ello, que tenga pagadores en dos países diferentes durante el mismo ejercicio fiscal (el club de origen y el nuevo club de destino) con las consecuencias que de ello derivan en el plano convencional.

Así, si tomamos como ejemplo o base del ejemplo el supuesto de hecho contemplado en la ya mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2015, cuando un club español traspasa un jugador de su plantilla a un equipo extranjero y, en consecuencia, ha de abonarle la contraprestación económica que establece el Convenio colectivo en su artículo 17.3 (recordemos, el 15 por 100 del precio del traspaso o cesión), podemos

⁴³⁴ No obstante, con efectos desde el 1 de enero de 2015 el Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores de la FIFA, para tratar de poner freno a la creciente intervención de los fondos de inversión en el traspaso de jugadores, prohibió la participación de terceros en estos derechos económicos. Así el artículo 18.ter, en su apartado primero, señala que “ningún club o jugador podrá firmar un contrato con un tercero que conceda a dicho tercero el derecho a participar, parcial o totalmente, del valor de un futuro traspaso de un club a otro, o que le otorgue derechos relacionados con futuros fichajes o con el valor de futuros fichajes”. Sin embargo, la Comisión Disciplinaria de la FIFA ha aclarado que el concepto de tercero que recoge el citado precepto no comprende al propio jugador cuando este, por cualquier razón, percibe ingresos con motivo de su traspaso a otro club, ya se trate de una cantidad fija o de un porcentaje sobre el precio del traspaso. Puede consultarse la nota de prensa de la FIFA con la Decisión en el siguiente enlace: <https://www.fifa.com/governance/news/y=2018/m=6/news=latest-decisions-of-the-fifa-disciplinary-committee-in-relation-to-third-party-r.html>

⁴³⁵ Pues, tal y como ha reconocido la doctrina y viene admitiendo nuestra jurisprudencia, estamos ante derechos económicos que resultan disponibles para el futbolista. Así, SÁNCHEZ PINO (2016 a), al hablar de las compensaciones por cesión que regula el Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional, entiende que “no se trata de un derecho indisponible o irrenunciable por parte del jugador por la extinción anticipada de su contrato. Como reconoce la jurisprudencia, su regulación ampara una validez en términos amplios a la negociación entre partes sobre la indemnización, tanto para mantenerla, como para aumentarla, como para tener capacidad de proceder a su exclusión por mutua voluntad de los sujetos intervinientes en la operación de cesión o traspaso de un jugador profesional (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de septiembre de 2011, Rec. 735/2011)”. En el mismo sentido se pronuncia GONZÁLEZ DEL RÍO (2007), pág. 353.

encontrarnos ante dos situaciones. Por un lado, puede suceder que, a pesar de su traslado al extranjero, el futbolista mantenga durante ese año la condición de residente fiscal en España⁴³⁶, en cuyo caso, no hay dudas de que la cantidad abonada en concepto de indemnización por traspaso quedaría gravada por el IRPF. Pero ¿qué sucedería en el país de destino?, ¿podría entenderse que tal cantidad es una renta estrechamente conectada a la actividad deportiva que el futbolista va a realizar en dicho país?, ¿y si percibiera una prima de fichaje por parte de su nuevo club? Por contra, también cabe la posibilidad de que con motivo de su traslado al nuevo país el futbolista pierda la condición de residente en España y pase a ser residente fiscal en aquel. En tal supuesto, ¿podría gravar España, como país de la fuente, la participación del jugador en los derechos de traspaso?, ¿y tendría alguna potestad tributaria España sobre la prima de fichaje abonada por el nuevo club, no siendo -al menos en una apariencia inicial- país de la fuente, ni país de residencia? Para responder a todas estas preguntas primero habría que verificar si los dos países implicados tienen suscrito un convenio para evitar la doble imposición y, en caso de que así fuera, determinar qué precepto del convenio resultaría de aplicación a unas y otras contraprestaciones.

Pues bien, la hipotética aplicación del artículo 17 pasaría por verificar si estas cantidades tienen por objeto retribuir la actividad deportiva del futbolista en el país de la fuente o si, al menos, guardan una estrecha conexión con ella, pues de lo contrario, como ya sabemos, quedarían fuera de su ámbito de aplicación y habría que determinar qué otro precepto del convenio podría resultarles aplicable. Y lo cierto es que no se trata de una cuestión de fácil respuesta, pues la solución dependerá, por un lado, de cuál de los dos clubes sea el que abone la contraprestación económica al jugador y, por otro lado, de la naturaleza jurídica que reconozcamos a dichas contraprestaciones.

Por lo que respecta a las primas de fichaje, cuando el futbolista mantenga el año de percepción la residencia en el país de origen, de modo que consideramos país de la fuente a aquel donde se localiza el club adquirente, esto es, el club que abona la prima al jugador, habría que determinar si esa prima tiene por objeto retribuir la actividad deportiva que el futbolista tendrá que llevar a cabo en dicho país al servicio de su nuevo club o si, por el contrario, se trata de una cantidad que se limita a retribuir al futbolista por el mero hecho de suscribir el contrato de trabajo. Aunque lo cierto es que ambas posibilidades podrían ser defendibles, parece que la posición predominante, tanto en la doctrina⁴³⁷ como en el ámbito jurisprudencial comparado⁴³⁸, es la primera. En España, a pesar de que el Convenio colectivo define este tipo de primas como la cantidad estipulada entre el club y el jugador “por el hecho de suscribir el contrato de trabajo”, existen otros factores de su

⁴³⁶ Para simplificar el ejemplo, damos por supuesto que no se produce un conflicto de doble residencia con el país de destino, pues en tal caso, como ya hemos estudiado, habría que acudir a las ‘*tie-break rules*’ del convenio bilateral eventualmente suscrito entre ambos países.

⁴³⁷ A este respecto SANDLER (1995), pág. 186, señala que cuando el deportista finalmente firma un contrato con el equipo que abona la prima, el pago de dicha prima podría considerarse una cantidad pagada por sus actividades personales como tal (“*Where the athlete ultimately signs a contract with the team paying the option, the option payment could be considered an amount paid for his personal activities as such*”). En la misma línea, CORDEWENER (2016), pág. 118, al hablar de las primas de fichaje (“*signing-on fee*”), sostiene que no debería haber dudas de que este tipo de pagos son realizados para el futuro ejercicio de “actividades personales” en el sentido que exige el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE.

⁴³⁸ En este sentido, puede verse CORDEWENER (2015), págs. 1350 y 1351, que hace referencia a diversos pronunciamientos judiciales que han tenido lugar en Canadá, Estados Unidos y los Países Bajos.

regulación que permiten sostener que nos encontramos ante un ingreso cuya finalidad es la de retribuir la prestación de servicios del jugador en favor del club adquirente y es que, por un lado, la prima de fichaje se encuentra incluida entre los conceptos salariales que constituyen la retribución del futbolista con su nuevo club (artículo 20 del Convenio) y, por otro lado, porque la misma ha de abonarse a lo largo de la duración del contrato, debiendo determinarse la cantidad imputable a cada año de vigencia del contrato (artículo 22.3).

Lo anterior implica que, al menos en nuestro ordenamiento, la prima de fichaje tenga carácter remuneratorio del trabajo personal que el jugador desempeña en favor de su nuevo club, por lo que, de mediar convenio bilateral entre el país de procedencia y el país de destino, éste último vería reconocida su potestad para someter a gravamen la renta obtenida por el futbolista no residente en concepto de prima de fichaje, pues si entendemos que se trata de una renta que retribuye la actividad del futbolista en calidad de deportista en el país de la fuente, el artículo 17 admitiría su gravamen⁴³⁹; pero, aún en el caso de que entendiéramos que la prima de fichaje no retribuye de manera directa la actividad deportiva del jugador en el país de la fuente y que tampoco guarda con dicha actividad una estrecha conexión, esta debería ser calificada como un rendimiento del trabajo dependiente y, por tanto, el artículo 15 también admitiría la potestad de gravamen del país de la fuente al tratarse de una renta abonada por un sujeto (el club adquirente) residente en dicho país con motivo de un trabajo que será realizado en su territorio.

Si los países implicados no hubieran suscrito un convenio para evitar la doble imposición habría que estar a lo dispuesto en la normativa interna sobre no residentes de cada uno de ellos. En el caso de España, tanto el artículo 13.1.b).3.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, relativo a los rendimientos de actividades artísticas y deportivas, como el artículo 13.1.f), referido a los rendimientos del trabajo, permitirían someter a gravamen la prima de fichaje percibida por un futbolista no residente al ser traspasado a un club español, pues ambos preceptos consideran obtenidas en España las rentas que derivan, directa o indirectamente, de la actividad personal del futbolista en territorio español, algo que, como acabamos de ver, sucedería en el caso de las primas de fichaje o contratación.

Más dudas surgen en cambio respecto a la participación del futbolista en los derechos de traspaso. Por un lado, porque como vimos, en este caso el club que ha de satisfacer la

⁴³⁹ Esta es la solución que se recoge en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Estados Unidos y Canadá, cuyo apartado cuarto admite de manera expresa la tributación en la fuente de las primas de fichaje (*'inducement payments'*), si bien sometidas a un límite máximo de gravamen del 15%: *"4. Notwithstanding the provisions of Articles XIV (Independent Personal Services) and XV (Dependent Personal Services) an amount paid by a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State as an inducement to sign an agreement relating to the performance of the services of an athlete (other than an amount referred to in paragraph 1 of Article XV (Dependent Personal Services) may be taxed in the first-mentioned State, but the tax so charged shall not exceed 15 per cent of the gross amount of such payment"*. En la exposición de motivos del Protocolo en virtud del cual fue introducida la citada cláusula se explica que, tal y como aparece redactado el precepto dedicado a las rentas de los deportistas en el Convenio, el tratamiento de este tipo de pagos en el Estado de la fuente no está claro y, en cualquier caso, los atletas que perciben estas primas no estarían protegidos por un límite máximo de gravamen en dicho Estado, de ahí la necesidad de incorporar una regla que lidie y aclare el tratamiento de esta modalidad de rentas.

renta al jugador no siempre será el club adquirente y, por otro lado, porque no está tan clara la naturaleza salarial de esta contraprestación económica.

Por lo que se refiere al club que ha de abonar esta contraprestación, recapitulemos, el Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional señala que estas compensaciones deberán ser abonadas en todo caso por el club cesionario o adquirente de los derechos. Sin embargo, ya advertimos que el Tribunal Supremo ha aclarado que esta regla solo opera cuando se trata de un traspaso entre clubes españoles⁴⁴⁰. No obstante, es perfectamente posible que la participación del futbolista en el precio del traspaso sea abonada por el club de destino si así lo estipulan las partes, pues nada obsta a que el club adquirente asuma una obligación que, en principio, correspondiera al club cedente⁴⁴¹. Eso sí, en ausencia de pacto, siguiendo la citada doctrina del Tribunal Supremo, la compensación deberá ser abonada por el club español cedente cuando el adquirente sea un club extranjero.

Pero con independencia de quién deba asumir el pago de esta contraprestación económica, lo primero que habría que examinar para determinar qué precepto del Convenio podría resultar aplicable es la naturaleza de la misma. Y en este sentido, ni la doctrina ni la jurisprudencia han logrado aclarar si estos pagos tienen carácter salarial o remuneratorio o si, por el contrario, gozan de una distinta naturaleza⁴⁴².

De las contadas resoluciones del Tribunal Supremo que abordan esta cuestión, cabe extraer cierta tendencia predominante a presumir que el abono de esta compensación correspondiente al futbolista representa una renta calificable como rendimiento del trabajo, al considerarla inscribible entre las retribuciones resultantes de la relación laboral

⁴⁴⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2015 (Rec. 500/2014). *Vid. supra*, nota 433.

⁴⁴¹ Este es precisamente el supuesto enjuiciado en la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2010 (Rec. 3632/2007), en el que un club de fútbol español al fichar a un jugador procedente de un club argentino había asumido abonar la parte del precio del traspaso (un 15%) que correspondía al jugador y que, en virtud del Convenio colectivo aplicable en Argentina, debía abonar el club cedente. A tal respecto entiende el Tribunal Supremo que: “En realidad nos encontramos ante una novación subjetiva (artículos 1203.2 y 1205 de nuestro Código civil), mediante la que el ‘Valencia CF’ ocupó la posición del sujeto inicialmente obligado, el ‘Boca Juniors’, haciendo frente a una obligación de pago que a este último concernía en cumplimiento de la normativa argentina”.

⁴⁴² RELEA SARABIA (2007), pág. 55, se pronuncia de forma categórica en contra de su naturaleza salarial al señalar que “en cualquiera de las tres posibilidades de cesión la cantidad a percibir por el deportista no tiene naturaleza salarial. Eso está fuera de toda discusión”. En cambio, considera el autor que se trata de una forma de participación del jugador en el beneficio económico obtenido por el club cedente. Para ÁLVAREZ MORENO (2014), pág. 351, la solución depende de si se trata de una cesión temporal o definitiva y de qué club sea el que abone la compensación pues, según la autora, “puede sostenerse su naturaleza remuneratoria en todos aquellos casos en los que deriva de una cesión temporal, dado que no se extingue la relación especial del jugador por lo que habría que considerar que se mantiene de alguna forma la relación laboral del jugador con el club cedente. Por el contrario si se trata de una cesión definitiva el RD 1006/1985 lo contempla como una de las causas de extinción de la relación laboral. En este caso habría que considerar que el porcentaje sobre el traspaso tiene carácter indemnizatorio o resarcitorio. (...) Ahora bien, la naturaleza indemnizatoria que parece puede tener si se trata de cesión definitiva puede quebrarse si partimos del hecho de que según el Convenio colectivo de aplicación corresponde abonarla al club adquirente, Club con el que no tenía ninguna relación laboral previa y al que no cabría exigir indemnización alguna. En este caso se podría sostener que el porcentaje que le corresponde al jugador proviene de la suma convenida entre club transferente y adquirente y cabría atribuirle, aun tratándose de una cesión definitiva, carácter remuneratorio”. Otros autores, como GOROSPE OVIEDO (2006), pág. 517, consideran que tanto cuando se trata de una cesión temporal como cuando la cesión es definitiva la calificación que corresponde a estas contraprestaciones es la de rendimiento del trabajo.

con el club pagador (incluso cuando este sea el club adquirente)⁴⁴³. Mas no se trata de una posición inflexible, porque si del análisis de la situación específica, se considera acreditado que la compensación del futbolista es abonada por el club adquirente para poner fin a la relación contractual preexistente del jugador traspasado con su anterior club, el Tribunal Supremo ha rechazado que estas cantidades puedan ser calificadas como remuneración de la relación laboral con su nuevo club⁴⁴⁴.

De lo cual se desprende que la solución deberá ser adoptada atendiendo a las circunstancias de cada caso concreto. Y cuando se alcance la conclusión de la naturaleza salarial de la participación del futbolista en el precio del traspaso, estaríamos ante un supuesto similar al de las primas de fichaje y, por tanto, estos ingresos deberían recibir el mismo tratamiento que estas a efectos del convenio suscrito entre los dos países implicados, en caso de que existiera.

En ese sentido, si el club adquirente es el que abona el porcentaje de participación al jugador, el país donde radique dicho club podrá someterlo a tributación tanto si el futbolista pasa a ser considerado residente fiscal en dicho país (pues en tal caso, lo normal es que pueda gravar al futbolista por su renta mundial, como ocurriría en virtud de la normativa del IRPF en el caso de que fuera residente fiscal en España), como si todavía tiene la condición de no residente, pues resultaría irrelevante a estos efectos que el ingreso fuese considerado como una retribución de la actividad deportiva que el futbolista llevará a cabo en dicho país o como un simple rendimiento del trabajo, dado que tanto el artículo 17 del Convenio (por tratarse de una renta derivada de la actividad en calidad de deportista en el país de la fuente) como el artículo 15 (por tratarse de un rendimiento del trabajo

⁴⁴³ Así, en su sentencia de 19 de julio de 2010 (Rec. 4396/2007) el Tribunal Supremo entendió que las cantidades satisfechas por un club de fútbol español a una entidad holandesa, como contraprestación de los derechos económicos derivados de la inscripción federativa de un entrenador (asimilables en este punto a los de los futbolistas), debían ser calificadas fiscalmente como rendimientos del trabajo obtenidos por este en España, al no considerar acreditado que el pago efectuado por el club derivase de una relación jurídica distinta del contrato laboral celebrado con el técnico y, por tanto, entendiendo que los mismos formaban parte de la retribución resultante de la relación laboral entre ambas partes. En el mismo sentido, en la sentencia de 7 de octubre de 2011 (Rec. 2342/2007), al referirse a la participación del futbolista en los derechos de traspaso, se indicaba lo siguiente: “Los cobros efectuados por los jugadores profesionales, por mediación de terceros residentes en el extranjero, deben ser considerados como rendimientos del trabajo personal, pues tienen su causa y razón de ser, precisamente, en la relación laboral que vincula al futbolista con la entidad pagadora, habida cuenta de la naturaleza de tales derechos federativos, solo susceptibles de titularidad por los clubes”. Igualmente, en esta misma resolución el Tribunal hace referencia a las sumas percibidas por el futbolista que excedan de los límites a que se contrae el porcentaje que, en caso de traspaso, puede percibir el jugador, indicando igualmente que tales sumas “no pueden tener otra consideración que la de retribución por razón del trabajo personal, en los términos del artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores”.

⁴⁴⁴ En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo, en la ya referida sentencia de 11 de octubre de 2010 (*Vid. supra*, nota 441), en la que se rechazaba la calificación como rendimientos del trabajo personal de las cantidades abonadas por el club español al futbolista traspasado, al considerar que el pago de ese 15 por 100 del precio del traspaso por parte del club adquirente era fruto de la rescisión anticipada del contrato laboral que unía al futbolista con su club de procedencia como consecuencia del propio traspaso y no del incipiente contrato laboral con el club adquirente. Esta misma sentencia es citada en otra posterior de 29 de junio de 2011 (Rec. 5944/2007) en la que igualmente se rechaza la calificación de rendimientos del trabajo porque entiende probado el Tribunal que cuando se concluyó el contrato entre el club cedente y el adquirente de los derechos federativos, que era el que motivaba el pago de la contraprestación, el jugador todavía no estaba unido laboralmente con su nuevo club.

dependiente que es abonado por un sujeto residente en el país de la fuente) admiten el gravamen de la renta en la fuente.

Si, en cambio, es el club cedente el que debe satisfacer la participación del futbolista en el precio del traspaso y el jugador mantiene la condición de residente en el país donde radica dicho club, difícilmente cabrá admitir la potestad de gravamen del país de destino, es decir, del país donde pasará a prestar su trabajo al servicio de su nuevo club, pues en tal caso no existiría punto de conexión entre el ingreso y el país de la fuente, ya que no se trata de una cantidad que retribuya el ejercicio de la actividad deportiva que el futbolista va a llevar a cabo en dicho país ni tampoco de un rendimiento del trabajo abonado por un sujeto establecido en el mismo.

De otro lado, cuando las circunstancias del caso permitan descartar la naturaleza retributiva o salarial de la participación del futbolista en los derechos de traspaso y, en consecuencia, no quepa calificar esta compensación económica ni como rendimiento del trabajo (artículo 15) ni como renta que retribuye la actividad deportiva del futbolista (artículo 17)⁴⁴⁵, parece que la calificación que cabría otorgarle sería la de indemnización y, por tanto, el precepto del Convenio que resultaría aplicable sería el artículo dedicado a “otras rentas”. En tal caso, como ya vimos, si el Convenio en cuestión sigue el criterio del artículo 21 del Modelo de Convenio de la OCDE, la compensación solo podría ser gravada en el país de la residencia del futbolista y, por tanto, el país de la fuente no tendría potestad alguna para someterla a tributación⁴⁴⁶.

En aquellos otros supuestos en los que el futbolista perciba una parte del precio de su traspaso, no porque así lo acuerde con alguno de los clubes implicados, sino porque el propio jugador ostente la titularidad sobre un porcentaje de los derechos económicos vinculados a sus derechos federativos, podríamos considerar que se trata de una renta calificable como rendimiento del capital mobiliario, pues el ingreso del futbolista no tiene su fundamento en la actividad laboral que llevará a cabo al servicio del club adquirente, ni tampoco en la extinción de la relación contractual con su antiguo club, sino en la titularidad de un derecho de contenido económico por parte del jugador. En tal caso, el artículo aplicable sería de nuevo aquel dedicado a “otras rentas”, teniendo en cuenta que en el Modelo de Convenio de la OCDE tan solo existen preceptos dedicados a los intereses, a los dividendos y a los cánones, pero no a otras modalidades de rendimientos del capital mobiliario, y de ahí que haya que acudir al artículo 21.

Sin embargo, cuando el futbolista, tras ser traspasado a un nuevo club, acuerde la transmisión de ese porcentaje de titularidad que ostentaba sobre los derechos económicos de su traspaso, habrá que entender que la renta obtenida se debe, no al rendimiento obtenido por la titularidad de tal derecho, sino a la transmisión del mismo a un tercero

⁴⁴⁵ Esta es la posición que mantienen FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013), pág. 125, según los cuales: “Tampoco son reconducibles al art.17 los derechos de traspaso (en el caso de jugadores de fútbol) porque no están relacionados con una actuación concreta en el extranjero”. En sentido idéntico, ORTÍZ CALLE (2015), pág. 145.

⁴⁴⁶ Como ya indicamos, son varios los Convenios firmados por España que se separan en este punto de la regla que establece el Modelo de Convenio de la OCDE y sí permiten el gravamen en el país de la fuente de las rentas no mencionadas en el resto de preceptos (entre otros, los Convenios con Argentina, Australia, Brasil, Canadá, Chile, China, Filipinas, India, Indonesia, Malasia, México, Nueva Zelanda, Rusia y Tailandia).

(normalmente, el club adquirente), lo que supondría que el precepto del Convenio aplicable en estos casos fuera el artículo dedicado a las ganancias patrimoniales (artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE), en virtud del cual, no obstante, se llegaría a la misma solución que en el supuesto anterior, pues dicho precepto dispone que las ganancias patrimoniales de carácter mobiliario solo pueden tributar en el país de la residencia⁴⁴⁷.

2.3.2. *Cantidades ingresadas por el futbolista para abonar su cláusula de rescisión*

Otro tipo de renta que puede ponerse de manifiesto con ocasión del traspaso de un futbolista es la que deriva del pago de la llamada ‘cláusula de rescisión’, que es aquella cláusula en virtud de la cual el futbolista y su club acuerdan que el jugador podrá resolver anticipadamente su contrato de manera unilateral (lo que normalmente ocurre porque va a prestar sus servicios en un nuevo equipo) mediante el abono de una determinada cantidad en concepto de indemnización.

En aquellos países cuyo ordenamiento jurídico admite este tipo de resolución contractual anticipada a través del pago de una indemnización por parte del deportista, España entre ellos⁴⁴⁸, cuando se produce un traspaso con abono de la cláusula de rescisión, lo normal es que sea el club de destino el que, actuando por cuenta del futbolista, satisfaga el importe de dicha cláusula al club de origen⁴⁴⁹. Ello supone que en realidad existirían dos transacciones independientes pues, aunque se lleven a efecto en unidad de acto, por un lado se estaría produciendo el pago de un importe igual al de la cláusula de rescisión del club adquirente al futbolista en cuestión y, por otro lado, el abono de la indemnización pactada por parte del futbolista al que deja de ser su club⁴⁵⁰.

⁴⁴⁷ De nuevo, existen excepciones a esta regla en la red de Convenios suscritos por España. Así, por ejemplo, el Convenio firmado con Brasil sí permite en todo caso que tributen las ganancias mobiliarias en el país de la fuente y los Convenios con Chile, Argentina y México también admiten la tributación en la fuente pero estableciendo un límite máximo de gravamen que oscila entre el 10 y el 16 por 100.

⁴⁴⁸ Lo cierto es que España es de los pocos países en el mundo que regula este tipo de rescisión contractual mediante el abono de una indemnización por parte del deportista. En Europa, solo Holanda contempla una previsión análoga, y fuera del continente europeo encontramos ejemplos similares en China y varios países sudamericanos. En ARIAS GRILLO (2010) puede verse un estudio comparado del tratamiento de las cláusulas de rescisión en Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Perú y Uruguay.

⁴⁴⁹ Precisamente por esta circunstancia en España de un tiempo a esta parte las cláusulas de rescisión han alcanzado sumas elevadísimas, pues los clubes de fútbol de nuestra liga son conscientes de que si se fijan importes asequibles, estos pueden ser satisfechos con cierta facilidad cuando el jugador es pretendido por un club con suficientes recursos económicos (de ahí que tras la entrada de varios magnates árabes en el capital de diferentes clubes europeos estas cláusulas se conozcan popularmente como cláusulas ‘anti-jeque’).

⁴⁵⁰ Ello es así porque en nuestro ordenamiento jurídico el pago de la indemnización aparece regulado como una obligación personal del deportista, teniendo el club adquirente únicamente una responsabilidad subsidiaria en caso de impago de la obligación por parte de aquel. Así se desprende del artículo 16.º del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, en virtud del cual: “La extinción del contrato por voluntad del deportista profesional, sin causa imputable al club, dará a éste derecho, en su caso, a una indemnización que en ausencia de pacto al respecto fijará la Jurisdicción Laboral en función de las circunstancias de orden deportivo, perjuicio que se haya causado a la entidad, motivos de ruptura y demás elementos que el juzgador considere estimable. En el supuesto de que el deportista en el plazo de un año desde la fecha de extinción, contratase sus servicios con otro club o entidad deportiva, éstos serán responsables subsidiarios del pago de las obligaciones pecuniarias señaladas”. Y así lo ha entendido igualmente nuestra doctrina administrativa, pues la Dirección General de Tributos, en las consultas V3375-16, de 18 de julio de 2016, y V0687-17, de 16 de marzo de 2017, al valorar el tratamiento de este tipo de cláusulas en el ámbito

Estos elementos introductorios hacen que nos planteemos si, en aquellos casos en los que se produzca un traspaso internacional mediante el pago de la cláusula de rescisión (hablamos de traspasos internacionales porque, como explicamos en el epígrafe anterior, será en tales supuestos cuando normalmente nos encontremos ante rentas transnacionales que requieran la aplicación de medidas convencionales para evitar la doble imposición), el futbolista estaría percibiendo una renta en el sentido del Convenio y, de ser afirmativa la respuesta, si se trataría de una renta susceptible de ser gravada en virtud del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE o si tendríamos que acudir a otro precepto para evaluar su posible gravamen en el país de la fuente.

Para responder a la primera cuestión habría que basarse en la normativa interna del país que pretenda someter a gravamen la cantidad ingresada por parte del futbolista, pues, como sabemos, el concepto de renta no aparece definido ni en el Modelo de Convenio ni en sus Comentarios. Así, si de acuerdo a las disposiciones de su ordenamiento interno, un determinado país entiende que con el pago de la cláusula de rescisión no se materializa renta alguna en manos del futbolista (por ejemplo, porque entienda que el pago es efectuado directamente por parte del club adquirente al club de origen y, en consecuencia, que dicho pago no revela ninguna capacidad económica en el futbolista), no podría someterlo a gravamen al no producirse hecho imponible alguno. En cambio, cuando la normativa doméstica del país de la fuente sí permita sostener que el futbolista no residente obtiene una renta gravable, habría que analizar qué precepto del Convenio podría resultarle de aplicación.

Este último sería el contexto del caso español, pues según ha venido señalando la Administración tributaria, nos encontramos ante una renta gravable a los efectos de nuestra normativa interna y, aunque no se ha pronunciado acerca de su posible tratamiento en el plano convencional, sí ha resuelto que el pago que un futbolista percibe para satisfacer su cláusula de rescisión ha de ser calificado en el IRPF como una ganancia patrimonial, al entender que no responde a una finalidad remuneratoria del futbolista⁴⁵¹, de lo que podemos extraer que este tipo de ingresos no retribuye la actividad deportiva del jugador y tampoco guarda una estrecha conexión con ella, de ahí que debemos descartar la posible aplicación del artículo 17 a estas rentas. En efecto, aunque ni la doctrina civilista ni la jurisprudencia se han puesto de acuerdo a la hora de concretar cuál

doméstico, ha señalado que “la indemnización a satisfacer al club o entidad deportiva con la que rescinde su relación laboral se configura jurídicamente como una obligación a cargo del deportista profesional, teniendo el nuevo club o entidad deportiva con la que inicie una nueva relación laboral únicamente una responsabilidad subsidiaria en caso de impago de la obligación por aquel. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deben distinguirse, por una parte, el pago de la indemnización al antiguo club o entidad deportiva, que constituye el pago de una obligación propia del jugador y, por otra, la entrega de los fondos para el pago de dicha indemnización por el club o entidad deportiva con el que iniciará posteriormente una relación laboral”.

⁴⁵¹ En concreto, la Dirección General de Tributos, en la citada Consulta V3375-16, ha señalado que “el abono al deportista profesional de una cuantía equivalente al importe de la cláusula de rescisión no responde a una finalidad remuneratoria que permita entender que nos encontramos ante una contraprestación que deriva directa o indirectamente de una relación laboral, presente o futura, sino que se trata del pago de una cantidad necesaria para que el club o entidad deportiva pueda adquirir un activo autónomo, intangible, transmisible y valorable económicamente como son los derechos federativos sobre el deportista profesional, cuya titularidad corresponde exclusivamente a un club o entidad deportiva, lo que determina la consideración de dicho pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a su verdadera naturaleza y, por tanto, debe calificarse como ganancia patrimonial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF antes reproducido, a integrar en la base imponible general del Impuesto”.

es la naturaleza jurídica de este tipo de cláusulas⁴⁵², lo que sí parece claro es que su objeto principal es el de resarcir al club por los daños y perjuicios que le ocasiona el incumplimiento contractual del futbolista que decide rescindir su contrato de manera anticipada. Por tanto, el ingreso que un jugador percibiría de su nuevo club para abonar el importe de su cláusula de rescisión tendría como única finalidad el cumplimiento de una obligación indemnizatoria para posibilitar la desvinculación contractual del futbolista con su antiguo club, por lo que no cabría sostener que se trata de una renta que el jugador percibe con motivo de la actividad deportiva realizada al servicio del club de origen ni tampoco de una renta que tenga por objeto retribuir la actividad que ese futbolista va a desarrollar en el club adquirente.

De lo dicho se desprende que el artículo 17 del Modelo de Convenio no resultaría aplicable a este tipo de ingresos, pero tampoco lo sería el precepto dedicado a las rentas del trabajo dependiente, pues como ha señalado nuestra doctrina administrativa el pago de estas cantidades “no responde a una finalidad remuneratoria que permita entender que nos encontramos ante una contraprestación que deriva directa o indirectamente de una relación laboral, presente o futura”⁴⁵³. Además, este pago se produciría cuando el futbolista todavía mantiene una relación laboral con su club de origen y, por tanto, aun no puede ser considerado trabajador del club adquirente.

Así pues, si asumimos que no estamos ante una renta del trabajo ni ante una renta deportiva, y atendiendo a la calificación efectuada por nuestra doctrina administrativa (según las ya citadas consultas de la Dirección General de Tributos, se trata de la modalidad de ganancias patrimoniales que no derivan de la previa transmisión de un elemento patrimonial), el precepto aplicable a estos ingresos sería el artículo 21 del Modelo de Convenio de la OCDE, dedicado a “otras rentas”, precepto que, como ya sabemos, no admite la potestad de gravamen en el país de la fuente. Sin embargo, hay ciertos Convenios suscritos por España en los que, separándose del criterio de la OCDE, sí se permite el gravamen de este tipo de rentas en la fuente⁴⁵⁴, lo que podría generar situaciones ciertamente dispares en función de si nos encontramos ante futbolistas que tengan la condición de residentes en España o de no residentes (cuando residan en alguno de esos países cuyos Convenios sí admiten el gravamen o en un país con el que España no tenga suscrito un convenio bilateral), pues mientras que en el IRPF la ganancia patrimonial que obtiene el jugador al percibir estas cantidades se compensaría con la pérdida patrimonial por el mismo importe que experimenta en el momento en que satisface la indemnización a su antiguo club y, por tanto, no sería objeto de gravamen, en el IRNR la normativa no contempla tal compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales, por lo que la renta obtenida por el futbolista no residente podría ser gravada en España cuando se entienda que los bienes incorporados a su patrimonio estén localizados en territorio español (por ejemplo, si la cláusula de rescisión es abonada por un club español lo normal sería que el dinero entregado al futbolista para satisfacer su

⁴⁵² En RUBIO SÁNCHEZ (2011) encontramos un completo análisis de las diferentes teorías apuntadas tanto por la doctrina como en distintas resoluciones judiciales, entre las que destacan los que defienden su carácter de cláusula resarcitoria o indemnizatoria, frente a aquellos otros que consideran que se trata de una cláusula penal.

⁴⁵³ *Vid. supra*, nota 451.

⁴⁵⁴ *Vid. supra*, nota 447.

importe estuviera situado en España)⁴⁵⁵. Si tenemos en cuenta que esa misma renta podría ser sometida a gravamen como un ingreso del club de origen en su país de residencia, es posible que en este tipo de situaciones se den supuestos de doble imposición económica (pues la misma renta sería objeto de gravamen en dos sujetos distintos: el futbolista que recibe el importe de la cláusula de su nuevo club y el club de origen que percibiría ese mismo importe en concepto de indemnización) que no encontrarían solución en los convenios para evitar la doble imposición⁴⁵⁶.

2.3.3. La pensión de jubilación y otras prestaciones que pueden percibir los futbolistas al término de su carrera deportiva

La última modalidad de rentas que, por su especial interés y por su carácter ciertamente frecuente en la práctica, vamos a examinar en este bloque son aquellas que afloran a la finalización de la carrera deportiva del futbolista. Se trata de unos ingresos que juegan un papel muy importante para este tipo de sujetos debido, por un lado, a la corta duración de su vida laboral como deportistas profesionales, y por otro lado, a la pérdida de oportunidades formativas y laborales que puede derivar del alto grado de dedicación que exige la actividad profesional del deporte. En esa medida, es habitual que los futbolistas destinen una parte de los ingresos que perciben durante su carrera deportiva a sistemas de previsión que les permitan compensar la pérdida de ingresos al término de la misma mediante el cobro de prestaciones diferidas.

Pues bien, aunque cada país cuenta con su propio régimen, lo normal es que los jugadores profesionales de fútbol estén incluidos dentro del campo de aplicación del sistema público de seguridad social, lo que les permitirá acceder a una pensión de jubilación al alcanzar la edad establecida legalmente para ello, y que, a su vez, puedan acudir a otros instrumentos de previsión social, en ocasiones específicamente diseñados para ellos, que sirvan para complementar la pensión pública.

⁴⁵⁵ En virtud del artículo 13.1.i) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, este tipo de ganancias patrimoniales se entienden obtenidas en España y, por tanto, pueden ser objeto de gravamen cuando “se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego”.

⁴⁵⁶ Para ilustrar este tipo de situaciones supongamos que un club español abona a un jugador procedente de un club argentino el importe de su cláusula de rescisión para que este indemnice a dicho club por la resolución anticipada de su contrato. Si tal futbolista mantiene su condición de residente fiscal en Argentina el año en el que se produce el traspaso al club español, la ganancia patrimonial que experimenta el futbolista al recibir el importe de la cláusula de rescisión podría ser sometida a gravamen en España, ya que, por un lado, el artículo 21 del Convenio suscrito entre España y Argentina admitiría el gravamen en la fuente de dicha renta (“Artículo 21. Otras rentas. 1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante no comprendidas en los artículos anteriores del presente Convenio, originadas en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en el último término”) y, por otro lado, la normativa del IRNR permitiría hacer efectivo dicho gravamen al entender que estamos ante una renta obtenida en territorio español. A su vez, esa misma renta podría ser gravada en el Impuesto sobre las sociedades de Argentina como un ingreso del club de origen argentino. Sin embargo, tal supuesto de doble imposición no podrá ser remediado en virtud del artículo 23 del Convenio porque los métodos que contiene este precepto solo son aplicables cuando se trata de doble imposición jurídica, es decir, aquella que se produce cuando el impuesto en cuestión es abonado doblemente por un mismo sujeto, pero no cuando estamos ante un supuesto de doble imposición económica.

Esto es lo que ocurre justamente en España, donde los futbolistas profesionales forman parte de un Régimen especial integrado en el Régimen General de la Seguridad Social⁴⁵⁷ y donde no existe impedimento de ningún tipo para que estos concierten otros instrumentos de previsión complementarios a los de la Seguridad Social. De hecho, nuestro ordenamiento tributario contempla un sistema voluntario de previsión social especialmente destinado a los deportistas que se articula a través de aportaciones a la Mutualidad de Deportistas Profesionales⁴⁵⁸, una entidad aseguradora de carácter privado que, como su propio nombre indica, está dirigida a los deportistas profesionales⁴⁵⁹. Este sistema de previsión social complementario tiene una configuración muy parecida a la de un plan de pensiones privado, pues cubre las mismas contingencias, esto es, jubilación, incapacidad laboral permanente y muerte o supervivencia, y también permite excepcionalmente hacer efectivos los derechos consolidados de los partícipes de manera anticipada en los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración. Pero la gran particularidad frente a los planes de pensiones es que la normativa prevé un supuesto adicional de disposición anticipada del capital acumulado específico para el sistema de previsión de los deportistas profesionales cuando haya transcurrido un año desde que finaliza su vida laboral⁴⁶⁰. Esto es, los futbolistas que hayan efectuado aportaciones a este sistema complementario de previsión a lo largo de su carrera profesional en España pueden optar por disponer de los derechos consolidados en su plan, bien en forma de capital, bien en forma de renta, tan solo un año después de su retirada y sin necesidad de aguardar, por tanto, a la edad legal de jubilación. No obstante, también tendrán la opción de esperar hasta alcanzar la edad de jubilación y, entonces, percibir tanto los fondos del sistema complementario como la prestación correspondiente de la Seguridad Social (siempre y cuando hubiera cubierto el periodo mínimo de cotización a lo largo de su vida laboral).

Es precisamente el hecho de que estemos ante unos ingresos que, aunque son abonados con posterioridad, tienen su origen en el desarrollo de una actividad deportiva lo que ha llevado a parte de la doctrina a plantearse la posible aplicación a este tipo de rentas del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE. Y aunque ciertos autores han examinado esta posibilidad haciéndose eco de alguna resolución judicial aislada en la que

⁴⁵⁷ Para conocer las peculiaridades de este régimen especial integrado véase FERNÁNDEZ ORRICO (2007).

⁴⁵⁸ La Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales aparece regulada en la disposición adicional undécima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁵⁹ Según el artículo primero de sus Estatutos: “La Mutualidad de Deportistas Profesionales tiene naturaleza de entidad aseguradora privada de previsión social, sin ánimo de lucro, que ejerce una modalidad aseguradora de carácter voluntario y complementario al sistema de Seguridad Social obligatorio, mediante aportaciones a prima fija de sus mutualistas, o de otras entidades o personas protectoras. La Mutualidad de Deportistas Profesionales podrá actuar como instrumento de previsión social empresarial de acuerdo con lo previsto en la legislación aplicable”.

⁴⁶⁰ Como explica SALA GALVÁN (2014), pág. 177, a diferencia del resto de causas de disposición anticipada, únicamente podrá hacerse efectivo en ese momento el capital acumulado que derive de las aportaciones especiales del deportista; esto es, aquellas que derivan de las aportaciones que se han beneficiado del régimen fiscal del apartado primero de la disposición adicional undécima de la Ley del IRPF, para lo cual deben cumplir dos requisitos: que deriven de aportaciones anteriores a la finalización de la vida laboral como deportista profesional y que no hayan rebasado los 24.250 euros anuales.

sí se ha admitido la aplicación del artículo 17 en estos casos⁴⁶¹, el sector mayoritario sostiene que las pensiones de jubilación y otras prestaciones similares que perciben los deportistas al término de su carrera no pueden entenderse incluidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 17, sino que ha de acudirse al precepto del Convenio dedicado específicamente a este tipo de rentas, es decir, al artículo 18 del Modelo de Convenio de la OCDE.

No podemos sino sumarnos a esta corriente mayoritaria, considerando que concurren varios factores que desaconsejan la aplicación del artículo 17 a esta modalidad de ingresos. El primero de ellos es que la razón de ser de tales prestaciones no es retribuir al futbolista por la actividad deportiva realizada durante su carrera sino la de compensar la pérdida de ingresos que se deriva del cese laboral. Así, aunque es cierto que podría entenderse que el cobro de estas cantidades está relacionado con el ejercicio de una actividad deportiva en el pasado, se trata de una relación remota, pues el hecho que verdaderamente genera el derecho a cobrar estas prestaciones no es el ejercicio de una actividad laboral en sí, sino el abono de las oportunas cotizaciones, en el caso de la seguridad social, o primas, en el de los planes de previsión complementarios, durante la vida laboral. Ello supone, asimismo, que sea muy complicado vincular el cobro de este tipo de prestaciones a las actuaciones deportivas realizadas en un solo Estado, teniendo en cuenta que es muy frecuente en la práctica que un futbolista profesional a lo largo de su carrera haya tenido que ejercer su actividad deportiva en distintos países, ya sea porque haya jugado en clubes de diferentes ligas, ya sea porque se haya tenido que desplazar con su club al extranjero para disputar partidos de competición internacional. Además, es posible que bajo determinadas circunstancias las prestaciones que obtenga el futbolista al término de su carrera deriven del ejercicio de otras actividades que no sean propiamente la deportiva. Por ejemplo, en el caso de la pensión de jubilación, nuestra normativa laboral precisa un periodo mínimo de cotización de 15 años, lo que en ocasiones exigirá que el jugador continúe cotizando por el ejercicio de una actividad laboral distinta tras haber finalizado su trayectoria deportiva. Igualmente, en el sistema de previsión de la Mutualidad de Deportistas Profesional se permite que el futbolista continúe realizando aportaciones una vez concluida su vida laboral como deportista profesional. En tales supuestos, cuando el futbolista perciba la prestación generada durante su vida laboral sería muy difícil determinar qué parte de la misma responde al ejercicio de la actividad deportiva y qué parte ha sido generada con ocasión de otra actividad.

Parte de la doctrina ha entendido que someter estas prestaciones a las reglas de gravamen que establece el artículo 17 supondría dispensar a los deportistas un trato discriminatorio injustificado respecto al resto de trabajadores que reciben una pensión al término de su vida laboral y que solo pueden ser sometidos a gravamen en su país de residencia en

⁴⁶¹ En este sentido, tanto BETTEN (2006), pág. 232, como GARBARINO (2016), pág. 377, hacen referencia a una resolución de la Corte Suprema holandesa, de 3 de mayo de 2000, en la que se reconoce la aplicación del artículo 17 del Convenio entre Holanda y Bélgica a la pensión ‘puente’ (pues se trataba de una pensión a cobrar desde el año en que finalizaba la carrera deportiva hasta el momento en que comenzara a percibir la pensión a la edad de jubilación) que había venido percibiendo un futbolista residente en Bélgica por las aportaciones que había realizado durante los años que estuvo ejerciendo su profesión al servicio de un club de fútbol holandés. La Corte llegó a tal conclusión al entender que esa prestación no podía ser considerada una pensión en el sentido que recoge el artículo 18 del Convenio y al apreciar que existía una suficiente conexión entre tal ingreso y la actividad deportiva realizada en Holanda.

virtud del artículo 18 del Modelo de Convenio⁴⁶². Algún autor también ha apuntado que el artículo 17 no fue pensado para someter a gravamen este tipo de ingresos, ya que su tratamiento no está ligado a los problemas de gravamen que se asocian con los sujetos (artistas y deportistas) que gozan de un elevado grado de movilidad internacional⁴⁶³.

Por todo lo anterior, la aplicación del artículo 17 a las pensiones de jubilación y otras cuantías de similar naturaleza que el futbolista percibe al término de su carrera deportiva debe ser descartada y, en consecuencia, el precepto aplicable a este tipo de ingresos será el artículo 18 del Modelo de Convenio de la OCDE⁴⁶⁴, que es el que está dirigido a las pensiones y demás remuneraciones similares⁴⁶⁵ derivadas del ejercicio de un trabajo dependiente anterior y en virtud del cual estas rentas solo pueden ser sometidas a gravamen en el país de residencia del pensionista⁴⁶⁶.

Conforme a lo previsto en el referido precepto, España tendría potestad para someter a gravamen las pensiones generadas en el extranjero por aquellos futbolistas que desarrollen toda o parte de su carrera deportiva fuera de España y que regresen a territorio español al término de la misma convirtiéndose en residentes fiscales en nuestro país. Y a la inversa, España no tendría derecho a gravar las pensiones u otras cantidades similares generadas en España por un futbolista extranjero si al finalizar su carrera deportiva este perdiera la condición de residente, bien porque decidiera regresar a su país de origen, bien porque se trasladara a vivir a un tercer país (siempre y cuando, eso sí, dicho país tenga suscrito con España un convenio bilateral cuyo artículo dedicado a las pensiones siga el

⁴⁶² En este sentido se han pronunciado SWANNEY (2007), pág. 203 (“*It’s therefore the author’s opinion that a non-discriminatory treatment of the retiree income of artistes and sportsmen is the equitable and adequate solution that the various states should try to promote*”) y TETLAK (2014), pág. 149 (“*The extension of article 17 of the OECD Model to income received by former athletes would be unreasonable and would potentially amount to tax discrimination with respect to pensions taxable under general rules*”).

⁴⁶³ CORDEWENER (2015), pág. 1317: “*Pensions and similar remunerations are not the type of income Article 17 OECD and UN MC was created for, as their treatment is not (at least not necessarily) linked to specific problems of taxing highly mobile persons*”.

⁴⁶⁴ Este criterio ha sido confirmado por la Dirección General de Tributos, que en la Consulta V2118-17, de 14 de agosto de 2017, ante el supuesto planteado por un futbolista profesional retirado, con residencia fiscal en Brasil y que durante sus años como futbolista en España había realizado aportaciones a la Mutualidad de Deportistas Profesionales, señalaba que se trata de prestaciones similares a las pensiones y, en consecuencia, que el precepto del Convenio Hispano Brasileño que les resultaría de aplicación sería el artículo 18.

⁴⁶⁵ El artículo 18 cubre todo tipo de pensiones y otras remuneraciones de similar naturaleza siempre que deriven del ejercicio de un trabajo por cuenta ajena, incluyendo tanto las que deriven de un sistema público de pensiones como aquellas otras que deriven de planes privados y con independencia de que sean abonadas en forma de renta periódica o mediante un pago único. Las únicas pensiones que quedarían fuera del ámbito del artículo 18 son aquellas que tengan su origen en los servicios públicos prestados a favor del Estado (o a alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales), pues en tal caso el precepto aplicable sería el artículo 19.2 del Modelo de Convenio. El único supuesto en el que podría surgir cierta duda sobre la posible aplicación de este último precepto a los futbolistas es en aquellos casos en los que la pensión derive de los servicios prestados por el jugador a favor de la federación de fútbol nacional, sin embargo, y a pesar de que tal circunstancia raramente se dará en la práctica, el apartado tercero del precepto aclara que en tales supuestos el artículo aplicable sería, según el caso, el 17 o el 18 (artículo 19.3 del Modelo de Convenio: “Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios, pensiones, y otras remuneraciones similares, y a las pensiones, pagados por los servicios prestados en el marco de una actividad o un negocio realizado por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales”).

⁴⁶⁶ Artículo 18 del Modelo de Convenio de la OCDE: “Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un trabajo dependiente anterior solo pueden someterse a imposición en ese Estado”.

criterio del Modelo de Convenio de la OCDE). Lo anterior supone que en tales casos España no podría recuperar, ni siquiera en parte, el importe de las bonificaciones fiscales que la Ley del IRPF reconoce al futbolista extranjero mientras es considerado residente fiscal en nuestro territorio por las aportaciones al sistema de previsión social de la Mutualidad de Deportistas Profesionales⁴⁶⁷, al no poder someter a gravamen las prestaciones percibidas por el futbolista al término de su carrera como consecuencia de tales aportaciones. Por este motivo en varios de los Convenios suscritos por España el precepto dedicado a las pensiones no sigue el criterio de la OCDE y sí se permite el gravamen de las mismas en el país de la fuente, es decir, en el país donde tuvo lugar el empleo que posteriormente dio lugar al cobro de la prestación⁴⁶⁸.

3. CUANTIFICACIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LAS ACTUACIONES DEL FUTBOLISTA EN EL EXTRANJERO. DIFICULTADES DE LOCALIZACIÓN O IMPUTACIÓN ENTRE LOS DISTINTOS PAÍSES IMPLICADOS

Como ya ha ido quedando de manifiesto a lo largo del presente Capítulo, una de las problemáticas que de manera más frecuente deben afrontar los deportistas que compiten en el extranjero (inevitable en el caso de aquellos que, como los futbolistas profesionales, perciben una retribución fija anual por su trabajo) es la de saber qué parte de sus ingresos corresponde o puede atribuirse a una u otra determinada actuación y ello es así porque no es extraño que estos sujetos perciban retribuciones que o bien abarcan más de una actuación deportiva, o bien no retribuyen actividades concretas sino una serie de actividades realizadas durante un determinado periodo de tiempo. A lo anterior se suma el hecho de que, en lo que se refiere a sus ingresos extradeportivos, es bastante habitual que los deportistas suscriban contratos mixtos con patrocinadores, marcas comerciales o anunciantes, contratos a través de los cuales se acuerda retribuir al deportista de múltiples formas (a veces mediante cantidades fijas y otras mediante fórmulas variables), por diversos conceptos y actividades que pueden tener lugar en diferentes países.

Esto supone que, para poder verificar si el artículo 17 del Modelo de Convenio resulta aplicable sobre una determinada renta, se hace necesario llevar a cabo un doble proceso de atribución o reparto de dicha renta: en primer lugar habrá que realizar un reparto ‘en vertical’ de la misma, es decir, habrá que decidir qué parte de la renta retribuye actividades incluidas en el ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 y, en su caso, qué parte remunera actividades o conceptos que deben incluirse en el campo de aplicación de

⁴⁶⁷ En concreto, la disposición adicional undécima de la Ley del IRPF señala que las aportaciones al sistema de previsión social de la Mutualidad de Deportistas Profesionales podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo de 24.250 euros.

⁴⁶⁸ En este sentido, podemos distinguir tres tipos de Convenios. Por un lado, están aquellos en los que se admite el gravamen de este tipo de pensiones en el país pagador de la pensión (sería el caso de Estados Unidos, Luxemburgo o Suecia; también Canadá pero con un límite máximo del 15 por 100; y Brasil, en la parte que exceda de 3.000 dólares anuales). Por otro lado, los Convenios en los que se reconoce que estas rentas no solo pueden tributar en el país de la fuente sino que tributan exclusivamente en dicho país, no pudiendo ser gravadas en el país de residencia (en este sentido, los Convenios suscritos con Filipinas o Indonesia). Por último, aquellos otros Convenios en los que estas pensiones sí podrán ser sometidas a tributación en el país pagador siempre y cuando no resulten gravadas en el país de residencia (es el caso de los Convenios con Colombia o Croacia).

otros preceptos (en este sentido podríamos hablar de un reparto objetivo o cualitativo); y, en segundo lugar, habrá que llevar a cabo un reparto ‘en horizontal’⁴⁶⁹, esto es, un reparto de la renta (o de aquella parte que hayamos situado dentro del campo de aplicación del artículo 17) entre las actuaciones desarrolladas en uno u otro país (en este caso estaríamos hablando de un reparto territorial), pues en función de dónde se entienda realizada cada actuación objeto de retribución, será un país u otro el que tenga la potestad, en tanto que Estado de la fuente, para someter a gravamen, en todo o en parte, dicha retribución. El adecuado reparto de las rentas entre los países implicados también será decisivo de cara a la efectiva aplicación de los métodos convencionales para evitar la doble imposición en el Estado de la residencia del futbolista (que aparecen recogidos en el artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE, como tendremos ocasión de ver en el Capítulo VI), al resultar necesario para la correcta y uniforme aplicación de dichos métodos será necesario que los diferentes países lleven a cabo una atribución de las rentas atendiendo a criterios de reparto similares, a riesgo de que, no siendo así, una parte de la renta pueda ser gravada en dos o más países sin que sea posible hacer efectivos los mecanismos para evitar la doble imposición internacional (véase, en este sentido, el epígrafe 1.2.3 del Capítulo VI).

A la fase de reparto ‘en vertical’ hemos dedicado los anteriores apartados, examinando los criterios que deben guiarnos a la hora de verificar cuándo un determinado ingreso del futbolista ha de entenderse incluido en el ámbito de aplicación del artículo 17, bien porque retribuya directamente su actuación en calidad de deportista, bien porque retribuya una actividad estrechamente conectada con tal actuación.

Ahora nos vamos a centrar en la segunda fase de distribución de las rentas. Es decir, una vez que hayamos acordado que a la renta en cuestión, o a parte de ella, sí le resulta de aplicación el artículo 17, tendremos que examinar si la actividad o actividades retribuidas tienen lugar en un solo país y, por tanto, la renta en cuestión puede ser gravada íntegramente por dicho país, o si por el contrario, las actividades son realizadas en diferentes países, pues en tal caso será necesario llevar a cabo un reparto de la renta entre las distintas actuaciones para determinar qué parte de aquella podrá ser gravada por cada uno de los países implicados.

3.1. Rentas que han de atribuirse de manera íntegra a la actuación del futbolista en un determinado país

Conviene iniciar el análisis de los criterios de cuantificación de la renta imputable a los futbolistas no residentes, por la modalidad de renta que menos problemas presenta a la hora de ser identificada y cuantificada: aquella renta que el futbolista percibe de manera expresa e inequívoca por su participación en una actividad deportiva en un concreto país extranjero. En efecto, si bien es frecuente que las rentas que retribuyen la actividad ordinaria del futbolista (sueldo anual, pagas extraordinarias, ingresos por la explotación de sus derechos de imagen...) cubran un número indeterminado de actuaciones deportivas que pueden tener lugar tanto dentro como fuera de su país de residencia, también

⁴⁶⁹ Seguimos en este punto la terminología empleada por CORDEWENER (2016), pág. 122, que distingue entre “*vertical apportionment of (items of) income between the respective distributive rules*” y “*horizontal apportionment of the income among the states involved*”.

encontramos supuestos en los que la retribución del futbolista se encuentra ligada a un evento determinado o a una actuación concreta.

Este sería el caso, por ejemplo, de las primas por partido que, como ya vimos, suponen una retribución adicional al salario ordinario del futbolista por el simple hecho de disputar un concreto partido. A veces dicha retribución puede variar en función del resultado final o del tiempo de participación efectiva del futbolista en el encuentro, pero independientemente de esa posible variación, la prima de partido debe ser atribuida íntegramente al país donde dicho partido se disputa y, en consecuencia, ese país tendrá derecho a gravar el importe total de la prima. Así sucederá, del mismo modo, con todas aquellas retribuciones que estén claramente unidas a una única actuación en el extranjero⁴⁷⁰, como puede ocurrir cuando un futbolista recibe un premio dinerario por ser elegido el jugador más destacado de un determinado partido, cuando le es abonado un complemento salarial por el hecho de desplazarse fuera de su país para disputar un encuentro o cuando percibe un ingreso publicitario por su aparición en un determinado evento que está estrechamente vinculado a un concreto partido en el extranjero.

Y lo mismo sucederá cuando la renta en cuestión retribuya varias actuaciones del futbolista si todas ellas tienen lugar en un mismo Estado. Así, un ejemplo claro lo encontramos en aquellas competiciones internacionales que se celebran en un único país (como por ejemplo la Copa Mundial de selecciones nacionales o de clubes que organiza la FIFA), pues si el futbolista recibe una retribución específica por participar en dicha competición o una gratificación por lograr un determinado resultado deportivo, tales ingresos se entenderán obtenidos íntegramente en el país en cuestión y, en consecuencia, este podrá someterlos a gravamen en su totalidad.

Más dudas surgen, en cambio, cuando estas competiciones internacionales se celebran en más de un país, pues como ya vimos, el hecho de que el futbolista deba participar en diferentes encuentros que tienen lugar en distintos países provoca que cualquiera de ellos pueda llegar a entender que una parte de la retribución total del futbolista por su participación en tal competición (ya sea su retribución ordinaria o ya sea una gratificación extraordinaria por ganar la competición) deba ser atribuida a la actuación del futbolista en su territorio y, en consecuencia, que decida hacer efectiva su potestad de gravamen sobre esa parte de la retribución. Sobre estos supuestos, por tanto, volveremos en el siguiente apartado cuando examinemos los distintos criterios que pueden seguirse a la hora de cuantificar los ingresos que deben atribuirse a uno u otro país.

En consecuencia, al margen de los supuestos de pluralidad de países o territorios implicados, cuando un futbolista perciba un ingreso que retribuya exclusiva y específicamente una o varias actuaciones deportivas que tienen lugar en un único país no encontraremos problemas de reparto y cuantificación de las rentas, pues en tales casos solo habrá un Estado de la fuente y la renta se entenderá localizada íntegramente en dicho

⁴⁷⁰ Este es el criterio que establecen los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, cuyo párrafo 9.2 señala que “Cuando un elemento de renta esté estrechamente conectado con específicas actividades realizadas por un artista o deportista en un Estado (por ejemplo, el premio entregado al ganador de una competición deportiva que tenga lugar en un Estado; la remuneración diaria satisfecha con ocasión de la participación en un torneo o en un *stage* de preparación que tenga lugar en un Estado; o el pago hecho a un músico por un concierto celebrado en un Estado) se considerará derivado de las actividades realizadas en dicho estado”.

Estado a efectos de su posible gravamen. Hasta tal punto resulta pacífico el criterio de imputación de la potestad tributaria en estas circunstancias de cantidades específicamente dirigidas al pago de la intervención en el extranjero, que algún autor ha ido más allá en la reivindicación del mismo, defendiendo que el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE debe ser interpretado de tal forma que solo este tipo de rentas sean las que efectivamente entren dentro de su ámbito de aplicación⁴⁷¹. Nosotros consideramos que el alcance del derecho de gravamen del país de la fuente que deriva del precepto, tal y como aparece configurado en el Modelo de la OCDE, es claramente más amplio y no puede circunscribirse a las rentas individualizadamente vinculadas a cada actuación, aunque ello nos emplace a las correspondientes dificultades en la cuantificación.

3.2. Rentas que deben ser distribuidas entre diferentes actuaciones y que, por tanto, deben cuantificarse de manera proporcional

3.2.1. El problema de atribución de aquellas rentas que no son abonadas específicamente con motivo de una concreta actuación del futbolista. En particular, el prorrateo del salario total ordinario

Como ya hemos comentado, uno de los principales problemas que pueden encontrar los futbolistas a la hora de conocer las consecuencias fiscales de sus actuaciones deportivas en el extranjero surge por la dificultad de localizar o atribuir a una determinada actuación aquellos ingresos que le son abonados, no de manera específica con motivo de dicha actuación, sino de manera periódica o regular, como ocurre, por ejemplo y fundamentalmente, con su salario anual o mensual.

El hecho de que una determinada renta retribuya varias actuaciones que tienen lugar en distintos países supone un riesgo añadido de doble imposición, pues si no existe un método unificado de reparto y localización de las rentas, es posible que más de un país reclame su potestad de gravamen sobre una misma parte de aquella⁴⁷². Por ello, deviene fundamental a efectos de evitar los supuestos de doble imposición, que los distintos Estados implicados recurran ante este tipo de supuestos a un criterio común de cuantificación y reparto de la renta. Y en este sentido, lo cierto es que los Comentarios al artículo 17, a pesar de sus esfuerzos por servir de guía a los Estados y de emplear varios ejemplos para ilustrar diferentes supuestos prácticos, no permiten alcanzar una solución unificada a nivel internacional, pues los mismos se limitan a sugerir un criterio de cuantificación (el de los días de trabajo en cada Estado) “en ausencia de cualquier otra indicación de que la remuneración o parte de ella deba distribuirse de forma diferente”⁴⁷³ e, igualmente, en ellos se advierte de que la atribución de las rentas dependerá en última instancia de los hechos y circunstancias de cada caso concreto. En definitiva, teniendo en cuenta que el precepto aplicable, el artículo 17, no ofrece consigna alguna sobre el proceso de cuantificación, tal y como reconocen los propios Comentarios, y que estos se limitan a plantear, sin excesiva energía, cuál podría ser la regla de reparto aplicable (no se pronuncian de una manera terminante al respecto pero, eso sí, afirman con la máxima rotundidad que el país de la fuente tiene derecho a gravar la parte del sueldo global correspondiente a la actuación o una proporción adecuada de la remuneración total), la

⁴⁷¹ En este sentido, véase BLAHA (2006), págs. 128 y 129.

⁴⁷² SANDLER (1995), pág. 319.

⁴⁷³ Párrafo 9.2 de los Comentarios al artículo 17.

solución final dependerá de las disposiciones del ordenamiento interno de cada uno de los Estados donde el futbolista haya estado presente con motivo de una actuación en calidad de deportista⁴⁷⁴.

3.2.2. Diferentes criterios para el reparto proporcional de las rentas derivadas de la actuación deportiva

La cuantificación y el reparto de las rentas del futbolista entre los diferentes países donde este haya actuado dependerá, por tanto, de la normativa interna o de los criterios administrativos de cada uno de ellos, lo que en la práctica puede provocar soluciones dispares y asimétricas que generen supuestos de doble imposición de difícil remedio. Por ello, tanto la OCDE como la doctrina han tratado de fijar una serie de pautas que ayuden a los Estados a la hora de aplicar el precepto, proponiendo los criterios de cuantificación y reparto que se consideran más adecuados a estos efectos.

Entre estos criterios, el que parece gozar de mayor predicamento es el criterio de reparto en función de los días de actividad en cada uno de los países implicados. Este es, precisamente, el criterio que proponen los Comentarios al artículo 17 en su párrafo 9.2 al referirse a los ingresos regulares de los deportistas que actúan bajo una relación laboral, indicando que en estos casos lo más adecuado sería “atribuir su salario o remuneración en función de los días de trabajo empleados en cada uno de los Estados en los que el artista o el deportista haya sido requerido, en virtud de su contrato de trabajo, para realizar estas actividades”⁴⁷⁵. Los Comentarios, por tanto, aluden a los “días de trabajo” (“*working days*”) en cada país, especificando que entre ellos han de incluirse los días de viaje, entrenamiento, competición y apariciones públicas⁴⁷⁶.

Este criterio ha sido acogido de manera positiva por una parte de la doctrina, al entender que es el método cuya aplicación resulta más fácil en la práctica y el que permite alcanzar resultados más coherentes⁴⁷⁷.

Otro sector, sin embargo, se ha posicionado en contra del mismo, al considerar en sentido diametralmente opuesto que este criterio genera dificultades prácticas a la hora de determinar qué días concretos deben ser tenidos en cuenta a efectos del cálculo e, igualmente, porque el mismo puede dar lugar a soluciones arbitrarias. Así, se ha criticado que este criterio supone tener que realizar una operación que no siempre resultará sencilla,

⁴⁷⁴ Párrafo 10 de los Comentarios al artículo 17: “*The Article says nothing about how the income in question is to be computed*”.

⁴⁷⁵ Párrafo 9.2 de los Comentarios al artículo 17: “*(...) to allocate that salary or remuneration on the bases of the working days spent in each state in which the entertainer or sportsperson has been required, under his or her employment contract, to perform these activities*”.

⁴⁷⁶ En el segundo ejemplo que contempla el párrafo 9.3 de los Comentarios al precepto, referido a un ciclista que trabaja como empleado de un equipo y que percibe un salario fijo y una serie de bonus en función del resultado que logre en cada carrera, se señala lo siguiente: “*In that case, it would be reasonable to allocate the salary on the basis of the number of working days during which he is present in each State where his employment-related activities (e.g. travel, training, races, public appearances) are performed and to allocate the bonuses where the relevant races took place*”.

⁴⁷⁷ SANDLER (1995), pág. 319, señala que el método más fácil de reparto, y el que daría lugar a resultados más coherentes, sería el de prorratear los ingresos en función del número de días de torneo jugados en cada país (“*Certainly the easiest method of apportionment, and the one which would give rise to consistent results, would be to apportion the income based on the number of tournament days played in each country*”). DE LOS SANTOS POVEDA y RUBIO CUADRADO (2016), pág. 717, también consideran que este es el método de reparto más adecuado.

pues implica calcular, por un lado, el número total de días de trabajo a lo largo del año fiscal (dato que no se podrá conocer hasta su finalización), que sería la cifra que habría que situar en el denominador de la fracción, y por otro lado, el número de días de trabajo empleados en el Estado de la fuente, que se colocaría en el numerador. Máxime cuando la doctrina no se ha puesto de acuerdo a la hora de interpretar qué ha de tenerse por día efectivo de trabajo a los efectos del artículo 17⁴⁷⁸. En este sentido, está claro que los días de actuaciones deportivas de carácter público (días de partido, competición, sesiones de entrenamiento abiertas al público, etc.) sí deben formar parte del cómputo. A la inversa, resulta evidente que los días de descanso o vacaciones quedarán excluidos; por mucho que un futbolista pasara sus vacaciones en un país en el que hubiera estado ese mismo año disputando algún partido, los días de vacaciones no se sumarían a los días de la actividad estrictamente deportiva (ni siquiera en el caso de que las vacaciones se desarrollaran inmediatamente después de la celebración del evento deportivo, sin llegar a abandonar el país donde se desarrolló tal evento). Las dudas surgen, por tanto, en torno a los días empleados en aquellas otras actividades que, formando parte de las obligaciones del futbolista como trabajador por cuenta ajena, no suponen una actuación pública en calidad de deportista: viajes, entrenamientos a puerta cerrada, jornadas de recuperación, reuniones o charlas técnicas, sesiones de video, etc⁴⁷⁹. En estos casos, entendemos que la solución pasa, de nuevo, por aplicar la ‘regla de la estrecha conexión’: solo cuando quepa sostener que estas actividades están estrechamente conectadas con un evento deportivo celebrado en el país de la fuente podrían tomarse en consideración esos días como días de trabajo al efecto de calcular la parte proporcional del salario o retribución del futbolista que debe ser localizada en dicho país. Y por supuesto, en ausencia de un evento deportivo, aunque un futbolista se encuentre algunos días en el país extranjero, tales días no serían computables; ya no nos encontraríamos en realidad ante un problema de cómputo sino ante una negación de los presupuestos de aplicabilidad del artículo 17. El país en cuestión no tendría derecho a gravar la remuneración del futbolista, ni en todo ni en parte, pues faltaría el punto de conexión elemental que exige el precepto, y por tanto no sería necesario llevar a cabo ningún reparto proporcional⁴⁸⁰.

⁴⁷⁸ Así, por ejemplo, para TRAPÉ VILADOMAT (2006), pág. 368, “no parece razonable fundamentar la imputación de ingresos en función de la duración del período de permanencia de los artistas o deportistas en los distintos países ya que esta estancia puede comprender ensayos, preparación, entrenamientos o periodos de descanso”.

⁴⁷⁹ VOGEL (1997), pág. 980, mantiene una visión amplia en lo que al cálculo se refiere, pues para el autor alemán, en lugar de limitarse a las apariciones escénicas o a los partidos, el reparto realizado en virtud de este criterio debe abarcar proporcionalmente los ensayos, las sesiones de práctica o entrenamiento, e incluso los días de trabajo en los que un actor simplemente ha de estar a disposición del equipo de rodaje. Sí excluye del reparto los días de descanso, tales como fines de semana o vacaciones.

⁴⁸⁰ En este mismo sentido se expresa CORDEWENER (2015), pág. 1363, al indicar que mientras no exista una efectiva actuación en calidad de artista o deportista en su territorio, el país de la fuente no verá reconocida su potestad de gravamen en virtud del artículo 17 del Modelo de Convenio y, en consecuencia, no será necesario aplicar ningún criterio de reparto [*“As long as an entertainer/sportsperson does not exercise his/her main activity in the form of an actual performance in the other Contracting State, this State is not entitled to tax as source State under Article 17(1) OECD and UN MC so that no allocation of a portion of the entertainer’s/sportsperson’s overall salary to that State is necessary”*]. Igualmente, BETTEN (2006), pág. 234, examinando las alegaciones efectuadas por el Abogado General en un litigio ante la Corte Suprema de Holanda en el que se enjuiciaba la aplicación del artículo 17 al salario básico de un deportista, señala que los ingresos que son atribuibles a los días de entrenamiento, viajes y visita en un Estado determinado solo están cubiertos por el artículo 17 si tales días están relacionados con una actuación o

Por su parte, otros autores han criticado que el reparto en función de los días de trabajo puede dar lugar a resultados arbitrarios, pues este criterio solo tiene en cuenta un elemento cuantitativo (el número de días en un determinado país) y no un factor cualitativo que atienda a la importancia o relevancia de las actuaciones efectuadas en cada país⁴⁸¹.

Como consecuencia de estas críticas, la doctrina ha propuesto un método alternativo que también goza de cierto respaldo y que en este caso atiende, no a los días de trabajo, sino al número de partidos o eventos deportivos que tienen lugar en cada Estado (“*games played formula*”⁴⁸²). En función de este método, habría que dividir la renta en cuestión entre el número total de eventos que hubieran sido objeto de remuneración y asignar a cada Estado la parte proporcional al número de tales eventos que hubieran tenido lugar en su territorio.

En nuestra opinión, este método puede resultar válido para aquellas rentas que retribuyen un número específico o, al menos, delimitado de partidos⁴⁸³, y siempre que se entienda que los distintos eventos computados son un tipo de eventos homogéneos entre sí; pero no para aquellas otras, como el salario anual, que retribuyen todas las actividades que lleva a cabo el futbolista a lo largo del año, actividades que mayoritariamente son realizadas en su país de residencia. Así, este podría ser el método adecuado para distribuir proporcionalmente el premio estipulado por ganar una determinada competición internacional que tiene lugar en varios países. Pensemos, por ejemplo, en las competiciones europeas de clubes (*UEFA Champions League* y *UEFA Europa League*), que obligan a los futbolistas a desplazarse a distintas ciudades europeas a medida que su club va superando las diferentes rondas clasificatorias. En tales casos, si en el contrato del jugador se estipula una determinada prima por ganar la competición parece lógico que, no solo el país donde se haya celebrado la final, sino todos los países en los que dicho jugador haya disputado alguna fase o eliminatoria clasificatoria pretendan someter a gravamen la parte proporcional de aquella renta, pues cabría sostener que la obtención de dicha prima también es consecuencia de haber superado las eliminatorias previas y, por tanto, se entendería estrechamente conectada a la actuación deportiva del futbolista en cada uno de aquellos países. Si bien puede discutirse el cumplimiento del requisito que hemos apuntado de la necesaria ‘homogeneidad’ de los distintos eventos concurrentes,

aparición en ese Estado (“*Income that is attributable to training, travelling and visiting days in a particular state is only covered by Art. 17 if the days are related to performance or appearance in that State*”).

⁴⁸¹ Así, PISTONE y SCHAFFER (2015), págs. 69 y 71, ponen el ejemplo de un esquiador profesional que permanece 14 días en Sochi mientras disputa los Juegos Olímpicos de Invierno, donde logra dos medallas de oro, para indicar que esos días de presencia no deberían tener el mismo valor que los días de estancia en un país donde realiza varias sesiones de entrenamiento y participa en una competición en la que no obtiene ningún punto para la clasificación mundial.

⁴⁸² Así es como se refiere a él CORDEWENER (2015), pág. 1364, indicando que este método conduce al prorrateo en base al número de eventos y puede aplicarse fácilmente a las temporadas deportivas regulares (“*This method leads to an event-based apportionment and can easily be applied to regular sport seasons*”).

⁴⁸³ Este es el criterio que parece intuirse del primero de los ejemplos que recoge el párrafo 9.3 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de la OCDE. En dicho ejemplo se habla de un cantante que percibe una cantidad fija por dar un número determinado de conciertos en distintos países, indicando que en tal caso lo más adecuado sería repartir esa cantidad fija en función del número de conciertos que tengan lugar en cada país.

pues acaso no estaría justificada una distribución a partes iguales entre eventos o partidos que no han influido en la misma medida en la percepción de la renta⁴⁸⁴.

Junto a estos dos métodos, podríamos decir, principales, se han propuesto otras fórmulas alternativas de reparto. Así, algún autor ha sugerido que la solución pase por atender a los ingresos, no del propio deportista, sino de su club, prorrateando la renta del deportista en función de la proporción existente entre los ingresos totales del club y los ingresos derivados de una determinada actuación o evento deportivo en el extranjero⁴⁸⁵. Otros autores han propuesto un reparto en función de los resultados estrictamente deportivos, atendiendo a los puntos que un determinado deportista consiga en cada competición o torneo en la que participe (se trataría de un método válido únicamente para aquellas modalidades deportivas, tales como el tenis, la Fórmula 1, etc. en las que existe una clasificación anual por puntos)⁴⁸⁶. Por último, también encontramos referencias por parte de algunos autores a factores relacionados con el impacto mediático de la actuación del deportista, tales como el número de habitantes de cada Estado donde se llevan a cabo las actuaciones⁴⁸⁷ o, en el caso de los ingresos por patrocinio y publicidad, factores relativos a los datos de mercado de las actividades⁴⁸⁸.

Pero como decíamos anteriormente, más allá de lo provechosas que puedan resultar estas propuestas doctrinales, lo verdaderamente decisivo a estos efectos será lo que disponga el ordenamiento interno de cada Estado. Y en este sentido, si nos centramos en el caso de España, lo cierto es que no contamos con reglas, ni en la normativa del IRPF, ni en la del INRN, que resulten directamente aplicables ante situaciones como las que hemos venido

⁴⁸⁴ Distinto sería si la prima en cuestión constara oportunamente desglosada en el contrato del futbolista, de tal forma que en el mismo se estipule la cantidad exacta que el jugador percibiría por cada ronda clasificatoria alcanzada, pues en tales casos cada una de las cantidades pactadas sería directamente atribuible al Estado donde la ronda o eliminatoria en cuestión tuviera lugar (en el caso de que se tratara de una ronda con partido de ida y de vuelta, la renta debería atribuirse por mitades entre los dos países implicados). Y del mismo modo, si la prima no aparece contemplada en el contrato, sino que es acordada *a posteriori* una vez que el club ya se ha clasificado para disputar la final de la competición, tampoco debería ser objeto de reparto entre las anteriores rondas o eliminatorias, pues en este supuesto se trataría de una renta pactada específica y exclusivamente para un determinado partido y no para la competición en su conjunto.

⁴⁸⁵ Véase TRAPÉ VILADOMAT (2006), pág. 368, que aludiendo al ejemplo de un ciclista profesional, señala que: “Podría considerarse obtenido en territorio español una proporción del sueldo equivalente a la proporción que se hallan las rentas obtenidas por el equipo procedentes de las carreras celebradas en territorio español respecto del importe total de ingresos obtenidos en el periodo considerado”. CORDEWENER (2016), pág. 127, hace referencia al caso de una banda de música residente en el Reino Unido que había realizado una gira por Norteamérica y que fue resuelto por los órganos judiciales de Canadá atendiendo a un criterio similar a este.

⁴⁸⁶ Dentro de este grupo, SANDLER (1995), pág. 319, o PISTONE y SCHAFFER (2016), pág. 70.

⁴⁸⁷ Tal y como expone CORDEWENER (2016), pág. 127, este es el criterio que se adoptó en una resolución judicial alemana (en concreto, del ‘*Tax Court of Hamburg*’) para atribuir los ingresos de un grupo de música que había dado varios conciertos por distintos países de Europa.

⁴⁸⁸ Según CORDEWENER (2015), pág. 1368, no podría considerarse inapropiado que un Estado determine la parte que le es atribuible de una cantidad global abonada en concepto de patrocinio o publicidad sobre la base de datos relacionados con el mercado (“*it cannot be considered inappropriate if a Contracting State determines its share in an overall amount of sponsorship or endorsement on the basis of market-related data*”).

definiendo, en las que es necesario realizar un reparto proporcional de las retribuciones que percibe el sujeto no residente por las actividades realizadas en territorio español⁴⁸⁹.

Sí contamos, no obstante, con ciertas normas que, si bien para otras cuestiones específicas, establecen criterios de cuantificación o reparto que, entendemos, podrían aplicarse por analogía en las situaciones que ahora tratamos. Es el caso, por ejemplo, del artículo 6 del Reglamento del IRPF que, al regular los requisitos para poder disfrutar de la exención por trabajos realizados en el extranjero, dispone lo siguiente: “Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero. Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año”.

Si trasladáramos las reglas que establece el citado precepto a nuestra problemática, el método aplicable sería el de los días de presencia en el territorio del país de la fuente, y por tanto, el salario anual y otras retribuciones similares que perciban aquellos futbolistas no residentes que realicen actuaciones deportivas en España podría ser sometido a gravamen en nuestro país por la parte proporcional a los días de desplazamiento en territorio español. De la redacción del precepto queda claro que en el denominador de la fracción habrá que incluir el número total de días del año (esto es, 365 días, o 366 si se trata de un año bisiesto). No queda tan claro, sin embargo, los días que deben incluirse en el numerador, pues al referirse a “los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero” parece que habría que entender incluidos en el cálculo todos los días de desplazamiento y no solo aquellos en los que el futbolista lleve a cabo su actividad deportiva⁴⁹⁰.

En otro precepto de nuestro ordenamiento, en este caso de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se alude a la necesidad de atender a criterios de racionalidad al emplear reglas de reparto cuando no sea posible la cuantificación de los elementos determinantes de la remuneración⁴⁹¹. Aunque esta norma va dirigida de forma específica a los supuestos de

⁴⁸⁹ La Dirección General de Tributos, en la Consulta V2188-18, de 23 de julio de 2018, si bien refiriéndose a un supuesto de indemnización por cese en la relación laboral (renta que ha de ser calificada como rendimiento del trabajo al amparo del artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE), admite que, en virtud de los Comentarios a dicho precepto, “se deberá atender al tiempo y lugar del trabajo prestado y, por tanto, repartir la indemnización proporcionalmente entre los países en que se haya ejercido dicho empleo”, pero no precisa cuál debe ser el método para llevar a cabo ese reparto proporcional.

⁴⁹⁰ La Dirección General de Tributos ha confirmado este criterio en varias consultas vinculantes (entre otras, en las Consultas V2537-14, de 30 de septiembre de 2014, o V0986-17, de 20 de abril de 2017), al señalar que “para determinar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención se tomará el número de días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado en el extranjero para realizar la prestación de servicios transnacional, incluyendo los días no laborables. Por el contrario, no se computarán los días no laborables (festivos, fines de semana o períodos vacacionales) que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos, ni tampoco los períodos vacacionales que el trabajador hubiera disfrutado en el extranjero”.

⁴⁹¹ Nos referimos al artículo 18.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el cual: “Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes

prestaciones de servicios realizados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas y, por ello, quizás sea más difícil sostener su aplicabilidad en el supuesto que ahora nos ocupa, lo cierto es que el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se remite expresamente a la Ley del Impuesto sobre Sociedades para la valoración de las operaciones vinculadas que sean realizadas por sujetos no residentes⁴⁹², lo que podría abrir la puerta a una aplicación analógica de aquella a la hora de cuantificar los ingresos obtenidos por futbolistas no residentes y asignar la parte correspondiente a las actuaciones realizadas en territorio español.

3.2.3. *Especiales dificultades en la atribución territorial de las rentas cuando se trata de contratos mixtos o cuando las partes estipulan precios de conveniencia*

Comenzábamos este apartado advirtiendo de la complejidad que, a la hora de calificar y cuantificar las rentas que deben entenderse incluidas en el ámbito del artículo 17, puede resultar de la existencia de un contrato mixto o complejo, tan habituales en el mundo del deporte de élite y a través de los cuales los futbolistas suelen comprometerse a realizar actividades de distinto tipo, especialmente en el ámbito del patrocinio publicitario, percibiendo a cambio diferentes modalidades de renta.

En ocasiones, esa multiplicidad de prestaciones y retribuciones que deriva de este tipo de contratos sinalagmáticos ha sido aprovechada por los futbolistas (y otros tantos iconos del deporte) para hacer pasar por rentas ‘extradeportivas’ aquellos ingresos que en realidad perciben como contraprestación por su actividad deportiva, tratando así de eludir la aplicación del artículo 17 para que las rentas en cuestión no pudieran ser sometidas a gravamen en el país de la fuente, por destacar la motivación vinculada a nuestra línea de trabajo⁴⁹³. Para lograr este propósito, una de las técnicas que suelen utilizar los sujetos implicados en este tipo de actividades consiste en dividir o diseccionar el acuerdo principal en varios contratos independientes, de manera que cada uno de ellos cubra una de las actividades o servicios que, supuestamente, se compromete a realizar el deportista. Esta técnica (conocida en inglés como *contract splitting*⁴⁹⁴), sin embargo, no impide que

de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias”.

⁴⁹² Es el artículo 15.2 del texto refundido de la Ley del IRNR el que realiza esta remisión al señalar que “A las operaciones realizadas por contribuyentes por este Impuesto con personas o entidades vinculadas a ellos les serán de aplicación las disposiciones del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”.

⁴⁹³ Estas mismas técnicas también son utilizadas con aspiraciones elusivas pero a nivel doméstico en aquellos países donde, como ocurre en España, la imposición sobre la renta de las personas físicas se basa en un sistema de tributación dual en el que determinadas manifestaciones de renta (en nuestro caso, las llamadas rentas del ahorro) reciben un trato más beneficioso que el resto, tributando normalmente a tipos proporcionales y más reducidos. Ante tales circunstancias, los deportistas tratan de eludir la calificación tributaria que correspondería a los ingresos percibidos por el ejercicio de sus actividades para buscar esa otra calificación que les permita tributar a unos tipos más bajos. Asimismo, la utilización de estos contratos puede utilizarse para trasladar la percepción de las rentas desde el terreno de las personas físicas (sometidas a gravamen progresivo en el país de residencia) hacia el terreno de las personas jurídicas (cuyo gravamen ni será progresivo ni necesariamente en el país de residencia del futbolista), aspecto que saldrá a relucir en el Capítulo V.

⁴⁹⁴ Para un análisis en profundidad de la tributación de esta clase de contratos en el ámbito de los artistas y deportistas, véase WEHRLI (2007). CORDEWENER (2015), pág. 1369, señala que estas técnicas se han

los Estados puedan recalificar las rentas atendiendo, no a la denominación que le hayan dado las partes, sino a la verdadera naturaleza de los servicios prestados por parte del futbolista. En ese sentido, los propios Comentarios al artículo 17, en su párrafo 9.5⁴⁹⁵, hacen referencia a los supuestos en los que un deportista hace pasar un determinado ingreso por una renta derivada del uso o el derecho a utilizar sus derechos de imagen, cuando en esencia se trata de una remuneración por las actividades realizadas en calidad de deportista, indicando que en tales casos seguirá siendo aplicable el artículo 17⁴⁹⁶.

Asumiendo que el país de la fuente estaría autorizado para calificar o, mejor dicho, recalificar las rentas en función de la verdadera naturaleza de las actividades realizadas por el deportista, el problema lo encontraremos, por un lado, en aquellos casos en los que el futbolista se comprometa a realizar una pluralidad de actividades y se acuerde un precio global sin especificar qué parte del mismo se atribuye a cada actividad y, por otro lado, cuando las partes manipulen los precios supuestamente acordados para incrementar el importe correspondiente a aquellas actividades que no entran en el ámbito de aplicación del artículo 17, lo que normalmente ocurrirá cuando nos encontremos ante partes que se encuentren de algún modo vinculadas.

En el primer caso, lo más lógico será llevar a cabo un reparto proporcional por estimación entre las diferentes actividades, atendiendo a las circunstancias concretas de cada supuesto y a las condiciones pactadas en el contrato⁴⁹⁷. Y algo similar habrá que hacer cuando las partes estipulen precios de conveniencia⁴⁹⁸, teniendo en cuenta que si se trata

convertido en una herramienta de planificación fiscal bastante popular que, en principio, ha sido tolerada por numerosas autoridades fiscales y tribunales nacionales. En cambio, tal y como indica el autor, otras autoridades fiscales han dejado claro que no están dispuestas a tolerar la manipulación y el debilitamiento de su potestad de gravamen con arreglo al artículo 17, mediante el uso de este tipo de acuerdos [*“Contract splitting has become a rather popular tax planning tool that has been, in principle, tolerated by many national tax authorities and courts. However, some tax authorities have indicated that they are not ready to accept the manipulation and undermining of their respective source State entitlement under Article 17(1) OECD and UN MC by certain types of arrangements”*]. En el mismo sentido, FELDERER (2007), pág. 276. VOGEL (1997), pág. 972, sin embargo, entiende que el Estado de la fuente no puede dividir un pago si las propias partes contratantes no lo han hecho con el único objetivo de poder aplicar el artículo 17 (*“the source State may not divide a payment which the contracting parties themselves did not divide, merely for the purpose of allowing Art. 17 MC to apply”*).

⁴⁹⁵ Vid. *supra*, nota 356.

⁴⁹⁶ En nuestra jurisprudencia encontramos numerosos ejemplos de resoluciones judiciales que han recalificado como rendimiento del trabajo el ingreso declarado por el futbolista bajo otra modalidad de renta, normalmente con ocasión de la cesión de sus derechos de imagen. Aunque en la mayoría de supuestos se trata de futbolistas residentes en España, y por tanto de calificaciones realizadas a efectos del IRPF, también encontramos algunos supuestos en los que intervienen sujetos no residentes, como sucede, por ejemplo, en las sentencias del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2008 (Rec. 3544/2003) y de la Audiencia Nacional, de 25 de enero de 2007 (Rec. 175/2004).

⁴⁹⁷ En este sentido se han pronunciado, entre otros, FUSTÉ AGUILÀ y TERRASA MONASTERIO (2011), pág. 96, indicando que “en virtud de los principios materiales de justicia tributaria resultará más lógico distribuir los rendimientos en función de la naturaleza de la actividad que ha dado lugar a los mismos, realizando un prorrateo sobre los mismos, de modo que sea posible diferenciar qué porcentaje de los rendimientos se ha obtenido como consecuencia de la actividad incluida en el marco del artículo 17 (quedando sujetos a la competencia impositiva del Estado de la fuente) y qué otros rendimientos deberían regirse por lo dispuesto en otros artículos del MCOEDE”. CORDEWENER (2015), pág. 1369, también se muestra partidario de esta solución entendiéndolo que la herramienta más útil para llevar a cabo esa estimación de precios pasa por analizar correctamente los acuerdos contractuales entre las partes.

⁴⁹⁸ ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN (2005), pág. 257, contemplan expresamente esta posibilidad al señalar que “el Estado de la fuente podrá modificar el importe de la proporción declarada por el contribuyente cuando esta no se ajuste a la realidad o tuviese carácter fraudulento”.

de partes vinculadas, tanto el Modelo de Convenio de la OCDE, a través de su artículo 9⁴⁹⁹, como la normativa interna de la mayoría de Estados, entre ellos España, permiten cuantificar y distribuir las rentas entre las diferentes actividades atendiendo a los precios que hubieran estipulado partes independientes, es decir, valorando cada una de las actividades realizadas por el futbolista según condiciones de mercado⁵⁰⁰.

En nuestro ordenamiento, el régimen básico de tributación de las operaciones vinculadas lo encontramos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al que se remite de forma expresa el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En este precepto se recogen hasta cinco métodos para la determinación del valor de mercado⁵⁰¹, precisando que para la elección del método de valoración se tendrán en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas. Por otro lado, ya vimos que, en su apartado quinto, el artículo hace referencia a la necesidad de utilizar reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad cuando no fuera posible la individualización del servicio prestado o la cuantificación de los elementos determinantes de la remuneración⁵⁰², lo que, en nuestra opinión, debería tenerse como un principio básico informador de toda operación -y no solo cuando se trate de operaciones vinculadas- en la que haya que cuantificar y asignar de manera proporcional la renta que un futbolista no residente haya percibido por el ejercicio en territorio español de un conjunto de actividades o servicios de distinta

⁴⁹⁹ Sobre la aplicación práctica de este precepto, véase FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013), págs. 265 y siguientes. BÁEZ MORENO (2010), pág. 327, citando a VOGEL, señala que el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE podría resultar aplicable por analogía a este supuesto que se enmarca en el ámbito del artículo 17. Más dificultades encuentra este autor, en cambio, al valorar la posible aplicación en este ámbito del régimen de precios de transferencia, advirtiendo, eso sí, de que “una excesiva condescendencia con la distribución de costes y rentas pactadas por las partes, como la que parece derivarse de la Sentencia de la Audiencia Nacional, puede anular prácticamente los resultados pretendidos por el artículo 17 del MCOCDE”. MARTÍN JIMÉNEZ (2011), nota 34, por su parte, expone que ante estos supuestos protagonizados por artistas y deportistas “nada impide al Estado de la fuente que emplee sus normas en materia de operaciones vinculadas (o, eventualmente, para luchar contra el abuso) incluso si el Art. 9 MC OCDE no resulta de aplicación. No tendría sentido que se permitiera a las empresas asociadas que distribuyan los pagos procedentes del Estado de la fuente como quieran o les parezca más conveniente. Y nada impide que este razonamiento se traslade al ámbito del Art. 17 MC OCDE”.

⁵⁰⁰ Así lo ha reconocido también la Dirección General de Tributos en varias consultas vinculantes en las que ha sido cuestionada acerca del tratamiento fiscal de los pagos efectuados por un promotor español a una entidad no residente por los servicios prestados como consecuencia de la organización de distintos eventos musicales en España y, en concreto, sobre la necesidad de que exista cierta proporcionalidad entre el importe de la renta pagada como remuneración por los servicios de producción, en relación con la totalidad de las rentas obtenidas por la actuación del grupo musical en España, a efectos de su posible calificación como renta artística incluida en el ámbito de aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE. Ante tales consultas, la Dirección General de Tributos ha señalado (véanse, por ejemplo, las Consultas V1332-14, de 19 de mayo de 2014, V5328-16, de 16 de diciembre de 2016, y V2428-17, de 28 de septiembre de 2017) que “si se observa que no existe proporcionalidad entre el importe de las rentas satisfechas como remuneración a esta actividad de producción y las rentas satisfechas a los propios artistas, 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 calificarse a efectos de proceder a gravarlas en España”.

⁵⁰¹ Los métodos que recoge el precepto son: a) Método del precio libre comparable; b) Método del coste incrementado; c) Método del precio de reventa; d) Método de la distribución del resultado; y e) Método del margen neto operacional.

⁵⁰² *Vid. supra*, nota 491.

naturaleza cuando en el contrato en cuestión no se desglose ni se detalle la parte de la contraprestación que corresponde a cada uno de los servicios prestados.

3.3. La posible deducibilidad de gastos en el Estado de la fuente por parte del futbolista no residente

Una cuestión íntimamente relacionada con la cuantificación de los ingresos de los futbolistas que, en virtud del artículo 17, pueden ser gravados por el Estado de la fuente es aquella referida a la posible deducción de los gastos soportados por aquellos en el ejercicio de las actividades gravadas.

En este punto los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE señalan de una manera bastante clara que se trata de una cuestión sobre la que el artículo 17 no se pronuncia y que dependerá, por tanto, de la normativa interna del país de la fuente⁵⁰³. De hecho, los Comentarios incluyen una redacción alternativa del precepto para aquellos Estados que prefieran dar la posibilidad a los contribuyentes no residentes de ser sometidos a gravamen por sus rendimientos netos⁵⁰⁴.

En el caso de España, la regla general que establece la Ley del IRNR es que la base imponible de los sujetos no residentes (siempre que actúen sin mediación de establecimiento permanente) estará constituida por el importe íntegro de sus rendimientos. Sin embargo, la Ley establece dos importantes salvedades a esta regla general.

En primer lugar, la norma (el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del IRNR) permite que los contribuyentes que realicen prestaciones de servicios o actividades o explotaciones económicas puedan deducir los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales y de suministros. A este respecto, nos encontramos de nuevo con la duda de si la remuneración que los futbolistas perciban por el ejercicio de su actividad ordinaria al servicio de su club han de ser calificadas a los efectos del IRNR como rendimientos del trabajo o bien como rendimientos de actividades económicas⁵⁰⁵, pues solo en el

⁵⁰³ Párrafo 10 de los Comentarios al artículo 17: “*The Article says nothing about how the income in question is to be computed. It is for a Contracting State’s domestic law to determine the extent of any deductions for expenses. Domestic laws differ in this area, and some provide for taxation at source, at a low rate based on the gross amount paid to entertainers and sportspersons*”.

⁵⁰⁴ El texto original en inglés de esa redacción alternativa al artículo 17 que proponen los Comentarios es el siguiente: “*Where a resident of a Contracting State derives income referred to in paragraph 1 or 2 and such income is taxable in the other Contracting State on a gross basis, that person may, within [period to be determined by the Contracting States] request the other State in writing that the income be taxable on a net basis in that other State. Such request shall be allowed by that other State. In determining the taxable income of such resident in the other State, there shall be allowed as deductions those expenses deductible under the domestic laws of the other State which are incurred for the purposes of the activities exercised in the other State and which are available to a resident of the other State exercising the same or similar activities under the same or similar conditions*”.

⁵⁰⁵ Recordemos que el artículo 13.1.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre no Residentes recoge entre las rentas de actividades económicas aquellos que “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”. Sin embargo, el precepto comienza diciendo que esa será la calificación procedente “cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo”, por lo que cabría sostener que la calificación aplicable a efectos del IRNR a la remuneración del deportista cuando este actúa sometido a una relación de dependencia laboral, como ocurre en el caso de los futbolistas, debería ser la de rendimiento del trabajo.

segundo caso tendrían la opción de deducir aquellos gastos. Resulta evidente la deducibilidad de esos gastos con carácter general para artistas y deportistas no residentes que tributen en España, mas la particularidad de los rendimientos imputables a los deportistas de equipo procedentes de la retribución ordinaria satisfecha por su propio equipo complica la respuesta. No obstante, no parece que esta debatible cuestión llegue a tener mucha relevancia cuando hablamos de futbolistas que actúan al servicio de sus clubes, ya que será muy extraño que un futbolista no residente que se desplace a territorio español para disputar un determinado partido o torneo deba soportar en España gastos de personal, materiales o suministros⁵⁰⁶. Distinto sería el caso de un futbolista que, al margen de la relación laboral con su club, realizara en España actividades de carácter publicitario o promocional estrechamente conectados a una actuación deportiva, que le obligasen a soportar gastos de personal o suministros, pues en tal caso ya no podríamos hablar de ingresos calificables como rendimientos del trabajo sino de rendimientos de actividades económicas⁵⁰⁷.

La segunda excepción a esa regla general de no deducibilidad de gastos está dirigida a todos los sujetos que residan en otro Estado miembro de la Unión Europea (o Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria) a los que la Ley del IRNR sí permite deducir todos los gastos previstos en la Ley del IRPF (cuando se trata de personas físicas), es decir, que podrán deducir los mismos gastos que los sujetos residentes en España, siempre, eso sí, que el contribuyente acredite que dichos gastos están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos y, por tanto, gravados en España⁵⁰⁸.

Esta regla especial en favor de los residentes de otros países de la Unión Europea no surgió de manera espontánea de nuestro legislador, sino que vino en cierto modo impuesta precisamente desde el ámbito de las instituciones de la Unión y, en concreto, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, en su papel de garante de los principios y libertades de los Tratados europeos, ha resuelto en numerosas ocasiones que un ordenamiento tributario que impide a los sujetos no residentes la deducción de gastos y que, en cambio, sí permite tal deducción a los residentes, como sucedía con el nuestro, puede perjudicar a los nacionales de otros Estados miembros y, por tanto, representa una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad no justificada e incompatible con el

⁵⁰⁶ Esos gastos sí podría haberlos soportado el club (personal de apoyo contratado en el país de la fuente, traductores...), pero no tendría sentido que de la renta del futbolista se admitiera la deducción de los gastos a cargo del club, ni siquiera cuando quedara acreditada su vinculación con la actuación deportiva, puesto que el club acuerda una retribución al futbolista en la que quedan al margen los eventuales gastos en los que pueda incurrir dicho club, en el propio país o en países extranjeros.

⁵⁰⁷ Como es sabido, para recibir esta calificación en el IRPF la normativa exige la ordenación por cuenta propia de recursos materiales y/o humanos, requisito que presumiblemente se daría en el supuesto que estamos exponiendo dado que el futbolista habría necesitado para llevar a cabo esa actividad la contratación de personal y/o suministros.

⁵⁰⁸ Artículo 24.6 del texto refundido de la Ley del IRNR: "Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales: 1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir: a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. (...)".

Derecho de la Unión Europea. en la medida en que los residentes son por lo general nacionales y los no residentes extranjeros. Por ello, a raíz de varias sentencias del Tribunal de Justicia en este sentido⁵⁰⁹, el legislador español se vio obligado a admitir que los sujetos residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea pudieran deducir en el IRNR los mismos gastos que la normativa del IRPF (y la del Impuesto sobre Sociedades, en el caso de entidades) permite deducir a los sujetos residentes⁵¹⁰.

Esto supone que los futbolistas residentes en países de la Unión Europea que obtengan ingresos por las actividades que realicen en territorio español podrían deducir en el IRNR los mismos gastos que pueden deducir los futbolistas residentes en España, siempre que, eso sí, se trate de gastos relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España. Sin embargo, si observamos la lista de gastos que pueden deducir los contribuyentes del IRPF que perciben rendimientos del trabajo⁵¹¹, lista que tiene carácter exclusivo, se antoja bastante complicada su aplicabilidad en el ámbito de los futbolistas que actúan en España al servicio de sus clubes, es decir, percibiendo por ello una remuneración salarial. Si acaso podrían resultar deducibles para estos futbolistas las cotizaciones a la Seguridad Social que realicen en su país de residencia o el importe cuya deducibilidad se reconoce con carácter general en concepto de “otros gastos”, pero en cualquier caso sería necesario, al igual que ocurría con los ingresos que cubren varias actuaciones, llevar a cabo un reparto proporcional del importe de dichos gastos para determinar qué parte de los mismos corresponde a la actividad realizada en territorio español. En sentido inverso, los futbolistas residentes en España que se desplacen a otros Estados miembros en el ejercicio de su profesión podrán deducir de los ingresos que resulten gravables en dichos Estados los gastos que su normativa interna reconozca a los sujetos residentes.

⁵⁰⁹ Las primeras resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se pronunciaron en este sentido fueron las sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01 la de 6 de julio de 2006, Conijn, C-346/04, la de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04 o la de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04. Sobre la función que desempeña el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la armonización de la imposición directa, con especial referencia a las sentencias relacionadas con la tributación de artistas y deportistas, puede consultarse nuestro anterior trabajo en TORIBIO BERNÁRDEZ (2016).

⁵¹⁰ En concreto, esta habilitación vino de la mano de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, que fue la que incorporó el apartado sexto al artículo 24 del texto refundido de la Ley del IRNR y en cuyo preámbulo se explicaba lo siguiente: “En relación con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se introducen modificaciones en el Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, referidas a los artículos 14, 24 y 31 del mismo, que tienen por objeto favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario”.

⁵¹¹ Según el artículo 19.2 de la Ley del IRPF: “Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes: a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios. b) Las detracciones por derechos pasivos. c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares. d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca. e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales. f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales”.

En fin, retomando las reglas generales, la no deducibilidad de gastos que con su silencio parece amparar la OCDE a través de sus Comentarios al artículo 17 y que se confirma observando la normativa tributaria sobre no residentes en algunos países (como podría ocurrir, para determinados contribuyentes ajenos a la Unión Europea, en el caso de España), ha sido duramente criticada por parte de la doctrina, pues se entiende que esa exclusión supone ir en contra del principio de capacidad económica⁵¹² y que, en cualquier caso, puede provocar que los deportistas no residentes padezcan situaciones de sobreimposición en relación con los residentes, lo que podría ir en contra del principio de no discriminación inherente a los Convenios para evitar la doble imposición⁵¹³.

⁵¹² En este sentido, FELDERER (2007), pág. 272, sostiene lo siguiente: “*A lump-sum turnover taxation conflicts with the ability to pay principle, which is widely accepted in tax law, as it prevents that certain activities are overtaxed and will therefore be discouraged, and others are subsidized and will therefore overdevelop*”.

⁵¹³ Véanse, entre otros, GRAMS y MOLENAAR (2002), págs. 505 a 508, y GNOTH (2007), pág. 307, en cuyos trabajos se incluyen varios ejemplos prácticos que ilustran esos supuestos de sobreimposición en deportistas no residentes que resulta de combinar la aplicación del artículo 17 y la no deducibilidad de gastos en el país de la fuente.

CAPÍTULO V

LA TRIBUTACIÓN DE LOS CLUBES DE FÚTBOL (Y OTROS SUJETOS DISTINTOS DEL PROPIO FUTBOLISTA) EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: EL APARTADO 2 DEL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

SUMARIO

1. EL ARTÍCULO 17.2 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE: ORIGEN Y FUNDAMENTO. 1.1. Breve referencia a su origen y evolución histórica 1.2. Naturaleza del precepto: ¿cláusula anti-abuso? 2. EL ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17.2 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE: ¿QUÉ SUJETOS O ENTIDADES OBTIENEN INGRESOS POR LA ACTUACIÓN DEPORTIVA DE LOS FUTBOLISTAS? 2.1. Los clubes de fútbol en la actualidad: ¿pueden seguir siendo considerados entidades puramente deportivas o más bien nos encontramos ante auténticas empresas con un acentuado carácter mercantil? 2.2. La importancia de una correcta coordinación entre los apartados 1 y 2 del artículo 17 para evitar los supuestos de doble imposición. 2.3. Especial problemática de aquellos supuestos en los que el futbolista y el sujeto que percibe las rentas derivadas de su actuación residen en países diferentes (las llamadas *situaciones triangulares*). 3. EL ÁMBITO OBJETIVO DEL ARTÍCULO 17.2 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE: ¿A QUÉ RENTAS RESULTA APLICABLE? 3.1. Ingresos de los equipos de fútbol (clubes y selecciones nacionales). 3.1.1. *Premios deportivos y otros ingresos por competición* 3.1.2. *Ingresos por la comercialización de los derechos televisivos*. 3.1.3. *Derechos de traspaso de jugadores, cláusulas de rescisión y otros ingresos similares*. 3.1.4. *Ingresos por la venta de entradas para los partidos y otras vías de explotación de los espacios deportivos*. 3.1.5. *Ingresos por la explotación comercial de la imagen de los jugadores*. 3.2. Rentas obtenidas por agentes y representantes de los futbolistas. 3.3. Rentas obtenidas por los organizadores o promotores del evento deportivo. 3.4. Rentas obtenidas por patrocinadores, marcas y demás sujetos interesados en la explotación comercial de la imagen de los jugadores. Especial referencia a las sociedades controladas por los propios futbolistas. 3.4.1. *Cesión de los derechos de imagen de futbolistas residentes en España. El régimen especial de imputación de rentas del artículo 92 de la Ley del IRPF, su controvertida compatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición y el relevante papel del flamante Convenio Multilateral de la OCDE*. 3.4.2. *Cesión de los derechos de imagen de futbolistas no residentes que participan en competiciones deportivas en España*. 4. PROBLEMAS PRÁCTICOS EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 CUANDO EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN NO CUENTA CON EL APARTADO 2 DEL PRECEPTO. INTERPRETACIÓN ESTÁTICA *VERSUS* INTERPRETACIÓN DINÁMICA.

1. EL ARTÍCULO 17.2 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE: ORIGEN Y FUNDAMENTO

1.1. Breve referencia a su origen y evolución histórica

En el Capítulo I ya tuvimos ocasión de analizar de manera detallada el origen del apartado 2 del precepto, así como su posterior evolución (véanse los apartados 3.2, 3.3 y 3.4 de dicho Capítulo), por lo que ahora nos limitaremos a hacer un breve repaso sobre los hitos más importantes en ese devenir histórico.

Así, según vimos, la primera versión del artículo 17 (la que aparecía recogida en el Proyecto de Convenio de 1963) tan solo contaba con un apartado (el equivalente al actual artículo 17.1), en el que únicamente se hacía referencia a las rentas que eran obtenidas por los artistas y deportistas con motivo de sus actuaciones en el país de la fuente. Sin embargo, muy pronto la realidad práctica demostraría que el ingenio de estos sujetos (o, más bien, el de sus asesores fiscales) estaba por encima del de la propia OCDE y esa nueva regla especialmente destinada a asegurar el gravamen de sus rentas en el país de la fuente quedó ciertamente obsoleta, puesto que los esquemas de planificación fiscal que comenzaron a utilizarse en el sector permitieron a artistas y deportistas escapar de la tributación en la fuente mediante la interposición de sociedades para el cobro de las rentas derivadas de sus actuaciones (pues al tratarse de entidades que no tenían un establecimiento permanente en el país de la fuente, la regla del artículo 7 del Convenio no permitía que sus rentas empresariales fueran sometidas a tributación en dicho país). Ese creciente fenómeno llevó a varios países a negociar e incluir en ciertos Convenios una cláusula para tratar de evitar el uso fraudulento de estos esquemas elusivos por parte de artistas y deportistas⁵¹⁴ y, a medida que esta reacción se fue extendiendo, el Comité de Asuntos Fiscales tomaba consciencia del problema existente hasta que, por fin en el año 1974⁵¹⁵, propuso la incorporación de un segundo apartado al precepto que admitiría la potestad de gravamen del Estado de la fuente en aquellos supuestos en los que la renta no fuera abonada directamente al artista o deportista sino a una sociedad por él controlada.

Dicha propuesta se materializaría en el Modelo de Convenio de la OCDE aprobado en el año 1977⁵¹⁶, cuyo artículo 17 pasó a estar integrado por dos apartados, siendo la redacción de su apartado 2 la siguiente: “No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista”⁵¹⁷.

Los Comentarios al precepto también fueron modificados y, en concreto, el nuevo párrafo 4 fue el encargado de explicar las razones que habían llevado a la OCDE a incluir este

⁵¹⁴ *Vid. supra*, nota 39.

⁵¹⁵ Tal y como señalan GRAMS y MOLENAAR (2002), pág. 501, el artículo 17.2 fue introducido por primera vez en el Informe elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en 1974 para actualizar el Proyecto de Convenio de 1963.

⁵¹⁶ Por ello, en la mayoría de Convenios para evitar la doble imposición suscritos con anterioridad a tal fecha (y más exactamente, en los firmados antes de 1974, fecha de la propuesta del Comité de Asuntos Fiscales), algunos de los cuales aún siguen vigentes en la actualidad, el artículo 17 solo contiene un apartado. En el caso de España, esto ocurre en los Convenios suscritos con Austria, Países Bajos y Suiza. Lo mismo sucedía en los Convenios suscritos con Alemania y Finlandia hasta que fueron sustituidos por nuevos Convenios cuyos respectivos artículos 17 sí incluyen el segundo apartado.

⁵¹⁷ El texto completo del artículo 17 en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 quedaría, por tanto, con la siguiente redacción:

“1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista”.

novedoso apartado del artículo 17. Según señalaba el citado párrafo, con su incorporación se trataba de combatir ciertos mecanismos de elusión tributaria en supuestos en los que la retribución por la actuación no era percibida por el propio artista o deportista sino por otra persona, lo que podía provocar que los ingresos por tal actuación no tributaran en el Estado de la fuente ni como rendimientos del artista o deportista ni como beneficio empresarial de la entidad, al carecer esta de establecimiento permanente en dicho Estado. En tales casos la nueva regla permitiría al país en el que la actuación tuviera lugar someter a tributación los ingresos desviados a la entidad cuando, por ejemplo, el artista o deportista tuviera el control o el derecho a obtener tales ingresos o se hubiera beneficiado o se fuera a beneficiar, directa o indirectamente, de ese ingreso.

No cabe ninguna duda, por lo tanto, de que el origen del artículo 17.2 vino motivado por la interposición de entidades por parte de artistas y deportistas con fines puramente elusivos y de que, viendo las aclaraciones que recogían los Comentarios, su ámbito de aplicación original se limitaba a ese tipo de supuestos elusivos, surgiendo en consecuencia como una cláusula anti-abuso⁵¹⁸. Ello demuestra que, en el año 1977, cuando se incorporó este apartado 2 al precepto, el Comité de Asuntos Fiscales no tenía en mente, así al menos queda de manifiesto, ampliar su ámbito de aplicación a los rendimientos obtenidos por los clubes o entidades deportivas como consecuencia de la actuación de sus jugadores en los deportes de equipo⁵¹⁹.

Sin embargo, este enfoque original del artículo 17.2 apenas se mantendría una década, pues en el año 1987 el Comité de Asuntos Fiscales elaboró un Informe⁵²⁰ en el que, amparándose en la amplitud de la redacción del precepto, que no contenía como es lógico referencia alguna al fundamento reflejado en los Comentarios, propuso que el ámbito de aplicación de este apartado 2 se extendiera a todas las rentas derivadas de la actuación artística o deportiva, con independencia de quién fuera la persona que las percibiera y de la vinculación existente entre el artista o deportista y esa otra persona. Para la OCDE, la formulación genérica del artículo 17.2 permitía y justificaba su aplicación tanto a las cantidades pagadas a artistas o deportistas a través de entidades interpuestas en supuestos claramente elusivos, como las cantidades abonadas a cualesquiera otras entidades, y ello prescindiendo de cualquier indagación acerca de si el artista o deportista resultaba ser el beneficiario final de las mismas.

La ampliación propuesta por el Comité en el referido Informe fue finalmente incorporada por la OCDE a los Comentarios del precepto en el año 1992 (nótese que para implantar un cambio de enfoque tan drástico ni siquiera hizo falta modificar la redacción del propio artículo 17.2). En este sentido, las novedades más significativas en la reformada versión de los Comentarios fueron dos. Por un lado, en el párrafo 8 se admitió expresamente la posibilidad de que, en virtud del artículo 17.1, el Estado de la fuente pudiera someter a

⁵¹⁸ VOGEL (1997), pág. 990: “*The provision was primarily considered to be of use in combating abusive arrangements which sought to avoid taxation in the State of performance through the interposition of a foreign Enterprise (a so-called ‘artiste company’)*”.

⁵¹⁹ GNOTH (2007), pág. 304, lo explica de la siguiente manera: “*The OECD Commentary shows that, in 1977, the OECD was not targeting normal employer-employee situations with Art. 17(2). The text of the 1977 Commentary made it clear that the new rule did not have these artistes or sportsmen and their employers as its focus; rather, the purpose was to counter the tax avoidance schemes of self-employed to artistes and sportsmen*”. En sentido similar, véase GRAMS y MOLENAAR (2002), pág. 501.

⁵²⁰ OCDE (1987). *Vid. supra*, nota 43.

gravamen en manos del artista o deportista los ingresos derivados de su actuación aun cuando fueran abonados a una entidad, siempre que la normativa doméstica de dicho Estado le permitiera ‘mirar a través’ (*look through*) de dicha entidad para imputar las rentas directamente al artista o deportista. Por otro lado, el párrafo 11 de los Comentarios añadió que, en aquellos supuestos en los que la normativa interna del Estado de la fuente no admitiera ese enfoque ‘*look through*’, sería aplicable el apartado 2 del precepto, en virtud del cual la parte de la renta que no pudiera ser gravada como renta del artista o el deportista podría someterse a imposición como renta de esa otra persona a la que fuese atribuida.

Esta alteración en el alcance del precepto provocó el rechazo de algunos países, entre ellos, Canadá, Estados Unidos y Suiza, que efectuaron una reserva al artículo considerando que su apartado 2 debía aplicarse únicamente en los casos previstos en el párrafo de los Comentarios referido a las sociedades interpuestas con fines elusivos y, en consecuencia, reservándose el derecho a proponer una modificación en ese sentido en las negociaciones para la firma de Convenios con otros países. En efecto, como veremos cuando tratemos el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 17.2, estos Estados han conseguido imponer su postura en buena parte de los Convenios bilaterales suscritos con terceros Estados (así sucede, por ejemplo, en el Convenio de España con Estados Unidos y sucedía, hasta el año 2015, en el Convenio con Canadá⁵²¹), logrando que el texto del apartado 2 del precepto refleje y mantenga ese carácter de cláusula anti-abuso que la OCDE le otorgó originalmente.

La evolución y los cambios experimentados por el artículo 17 desde su aparición, no solo en lo que a su redacción y estructura se refiere, sino también en la interpretación de los mismos y en el sentido que le ha sido dado por los propios Comentarios al Modelo de Convenio, han provocado múltiples conflictos en la aplicación práctica de aquellos convenios que fueron suscritos bajo la vigencia de versiones anteriores del precepto, o de sus Comentarios, pues tanto en la jurisprudencia como en la doctrina se ha discutido de manera intensa acerca del valor jurídico que debe otorgarse a estos Comentarios y de la interpretación de los Convenios a la luz de los cambios que experimenta el Modelo de Convenio de la OCDE y los propios Comentarios al Modelo. A estos problemas dedicamos algunos de los epígrafes del presente Capítulo, comenzando por una cuestión sobre la que se han vertido numerosas opiniones doctrinales: la naturaleza del artículo 17.2 y su controvertido carácter de cláusula anti-abuso.

1.2. Naturaleza del precepto: ¿cláusula anti-abuso?

Como acabamos de señalar, no hay dudas del carácter de cláusula anti-abuso que el apartado 2 del artículo 17 tuvo en sus orígenes y así lo refleja la opinión unánime de la doctrina⁵²². Sin embargo, los cambios efectuados por la OCDE en los Comentarios al

⁵²¹ El Protocolo entre el Reino de España y Canadá de modificación del Convenio original entre España y Canadá del año 1976, publicado en el BOE de 8 octubre del 2015, suprimió el apartado tercero del artículo 17, que era el encargado de salvaguardar ese carácter de cláusula anti-abuso. En concreto, el texto del tercer apartado era el siguiente: “Las disposiciones del párrafo 2 no se aplican cuando se demuestre que ni el artista o el deportista, ni las personas vinculadas con los mismos, participan directa o indirectamente en los beneficios de la otra persona mencionada en dicho párrafo”.

⁵²² Así se han pronunciado, entre otros, VOGEL (1997), pág. 990, GARCÍA PRATS (2004), pág. 859, FELDERER (2007), pág. 278, o CORDEWENER (2015), pág. 1381.

precepto, en virtud de los cuales se ha extendido su ámbito de aplicación a situaciones en las que no es posible apreciar un ánimo elusivo o de abuso por parte de los artistas y deportistas, ponen en entredicho esa inicial catalogación como cláusula anti-abuso.

Y ello hace que debamos detenernos a analizar las diferentes opciones o interpretaciones que se han venido barajando desde la doctrina, teniendo en cuenta que no se trata de una simple cuestión teórica, ya que, al menos en el ámbito de la Unión Europea, la calificación de una norma convencional como cláusula anti-abuso puede acarrear consecuencias importantes, ya que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido pronunciándose reiteradamente sobre la necesidad de que este tipo de cláusulas admitan prueba en contrario y permitan al contribuyente acreditar la inexistencia del abuso o la presencia de un motivo económico válido en su comportamiento⁵²³ (algo que desde luego no ocurre con el artículo 17.2 del Modelo de Convenio⁵²⁴), pues de lo contrario podría entenderse que se trata de una norma discriminatoria o que atenta contra las libertades de la Unión⁵²⁵.

La ampliación del ámbito de aplicación del artículo 17.2 que resulta de los nuevos párrafos de los Comentarios incorporados en la versión del año 1992 ha provocado que un buen número de autores considere que ese inicial carácter anti-abuso de la cláusula se haya visto superado⁵²⁶. Sin embargo, a la hora de definir su actual naturaleza, no

⁵²³ Sobre el concepto de abuso, sus problemas desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea y la jurisprudencia relevante del TJUE, pueden consultarse los trabajos de SANZ GÓMEZ (2010) o MARTÍN JIMÉNEZ (2011).

⁵²⁴ ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2005), pág. 277, al tratar esta cuestión señalan que “los propios comentarios elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, incorporados en el año 1992, ponen de manifiesto que dicha cláusula anti-abuso permite al Estado de la fuente gravar la renta en situaciones no elusivas, dado que el artista o deportista no obtendrá ninguna ventaja fiscal como consecuencia de la existencia de una sociedad en un tercer Estado cuando no participa en sus beneficios. Una restricción como la fijada por la normativa interna y convenida podrá implicar una vulneración de las libertades comunitarias de establecimiento, de circulación de capitales o de prestación de servicios que, según reiterada jurisprudencia del TJUE, no encuentra justificación alguna desde la óptica del Derecho comunitario”. Por su parte, BÁEZ MORENO (2010), pág. 324, refiriéndose a la coordinación del artículo 17 con las normas de atribución de rentas de nuestra legislación doméstica, indica que “para atribuir la renta a la persona física será necesario demostrar que la entidad interpuesta tiene una elevada dosis de artificialidad lo que, a la postre, servirá también para cumplir los requisitos de compatibilidad con las obligaciones derivadas de los CDIs que se establecen en los CMCOE al artículo 1, así como las exigencias de compatibilidad con el Derecho Comunitario que derivan de la jurisprudencia del TJCE”. Sobre este particular también puede verse nuestro anterior trabajo en TORIBIO BERNÁNDEZ (2016), págs. 104 a 111.

⁵²⁵ Lo cierto es que en la actualidad parece advertirse en la jurisprudencia del TJUE cierta tendencia a analizar restrictivamente el alcance de las cláusulas anti-abuso. En esa línea, dos de sus últimas sentencias en esta materia, si bien referidas a cláusulas anti-abuso que estaban incluidas en Directivas europeas (la STJUE de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg y otros, C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, sobre el potencial abuso del régimen de la Directiva 2003/49; y la STJUE de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Danmark Aps, C-116/16 y C-117/16, sobre el potencial abuso del régimen de la Directiva 2003/123, Matriz-Filial) han destacado “la compatibilidad de la doctrina de la prohibición de abuso con el derecho del contribuyente de acogerse al régimen fiscal más ventajoso, de manera que no puede establecerse una presunción general de abuso a partir de la finalidad fiscal de una transacción, dado que la prohibición de abuso requiere acreditar sus requisitos objetivo y subjetivo que tienen que ver con la artificiosidad de las operaciones (carentes de realidad económica) y la vulneración de la finalidad de las normas aplicadas”.

⁵²⁶ GARCÍA PRATS (2004), pág. 860, señala que “a la luz del actual Comentario del Modelo de Convenio no puede concluirse que la única finalidad del precepto sea una finalidad anti-elusoria”; TRAPÉ VILADOMAT (2007), pág. 371, considera que “de su redacción no se desprende que su ámbito de aplicación se reduzca a supuestos de elusión fiscal”, HORTALÁ I VALLVÈ (2007), pág. 564, por su parte, afirma que “obviamente el efecto del precepto va más allá de las sociedades interpuestas con finalidades de elusión fiscal”; o DE LOS SANTOS POVEDA y RUBIO CUADRADO (2016), pág. 714, señalan que “este

encontramos una posición pacífica, pues mientras que algunos autores consideran que nos encontramos ante una regla de distribución del poder tributario entre Estados⁵²⁷, otros entienden que se trata de una cláusula de garantía y de rescate de la competencia del Estado de la fuente⁵²⁸, de una norma de extensión de la potestad tributaria del Estado de la fuente⁵²⁹ o, incluso, de un tipo especial de cláusula de beneficiario efectivo⁵³⁰.

A nuestro modo de ver, efectivamente, al referirnos al artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE ya no podemos hablar en sentido estricto de una cláusula anti-abuso, pues es evidente que su alcance va mucho más allá de las situaciones propiamente abusivas, pero ello no nos debe hacer olvidar que uno de los supuestos que aún contemplan los Comentarios para su aplicación sí responde a los esquemas propios que tratan de abordar este tipo de cláusulas, por lo que, aunque no se pueda predicar su naturaleza anti-elusiva con carácter genérico, sí que podrá desempeñar esa función en determinadas situaciones, lo que aún podría abrir la puerta a que, en esos casos, el precepto pueda ser examinado por el TJUE en el sentido anteriormente apuntado.

Descartada, por tanto, su naturaleza de cláusula anti-abuso, nos inclinamos a pensar que se trata de una regla que pretende reforzar el principio de tributación en la fuente para una modalidad concreta de renta: las derivadas de actividades artísticas o deportivas. Así pues, más que una regla de distribución de la potestad tributaria (que, a la postre, también lo será), estamos ante una regla confirmatoria de esa potestad, pues su cometido actual, habiendo superado su original objetivo anti-elusivo, es el de confirmar que las rentas derivadas de las actuaciones artísticas y deportivas deben tributar en el Estado de la fuente con independencia de quién sea el sujeto que las perciba. En este sentido, podemos entender que se trata de una regla similar a la del artículo 6.4 del Modelo de Convenio de la OCDE, regla en virtud de la cual las rentas inmobiliarias pueden someterse a imposición en el país de la fuente aun en el caso de que sean obtenidas a través de una empresa⁵³¹.

carácter de norma anti-abuso se ha visto superado a partir de las recomendaciones incluidas en el informe de la OCDE de 1987 que recomendaba ampliar el ámbito del art. 17.2 a cualquier otra persona que pudiera recibir la remuneración por la actividad del artista o del deportista”. A pesar de ello, lo cierto es que los tribunales de algunos países, como Suecia o Austria, aún han seguido considerado el apartado segundo del precepto como una verdadera cláusula anti-abuso y, en consecuencia, no la han aplicado en aquellos supuestos en los que no se aprecia un ánimo elusivo en la interposición de la sociedad. Véase, en este sentido, las resoluciones que recoge GARBARINO (2016), págs. 386 y 387.

⁵²⁷ CALDERÓN CARRERO (2007), pág. 152, nota 42. CORDEWENER (2015), pág. 1389, en cambio, considera que el artículo 17.2 no es tanto una norma de atribución convencional, sino más bien la aceptación de una posible norma de atribución interna (“*is not a treaty attribution rule but rather the acceptance of a possible domestic attribution rule*”).

⁵²⁸ GARCÍA PRATS (2004), pág. 860.

⁵²⁹ ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2005), pág. 268.

⁵³⁰ Para GARBARINO (2016), pág. 379: “*Art. 17.2 is a special kind of beneficial owner rule*”.

⁵³¹ Nótese que el párrafo 1º de los Comentarios al artículo 6 del Modelo de Convenio señala expresamente que este criterio “se justifica por la existencia de una relación económica muy estrecha entre tales rentas y el Estado de la fuente” y que, por su parte, el párrafo 4 explica que con el apartado cuarto del precepto se pretende salvaguardar la prioridad del Estado de la fuente para gravar las rentas inmobiliarias cuando estas son obtenidas a través de una empresa y sin exigir para ello que se trata de un uso fraudulento de la empresa o de un esquema de planificación fiscal agresiva: “Debe señalarse a este respecto que la potestad tributaria del Estado de la fuente tiene prioridad frente a la del otro Estado, incluso cuando, en el caso de una empresa, las rentas solo se derivan indirectamente de la propiedad inmobiliaria. Esto no significa que las rentas de la propiedad inmobiliaria obtenidas por medio de un establecimiento permanente no deban tratarse como

Lo anterior supone una solución legítima y coherente si, como parece desprenderse del planteamiento de la OCDE, entendemos que las rentas artísticas y deportivas tienen una especial vinculación o arraigo (al igual que sucede con las inmobiliarias) con el lugar donde se obtienen (es decir, con el territorio donde se celebran las actividades artísticas o deportivas o, en el caso de las inmobiliarias, con el lugar donde se localiza el inmueble), lo cual explica y justifica que se admita sin limitaciones su tributación en la fuente⁵³². Pero este mismo planteamiento nos debe llevar a adoptar una posición de especial cautela cuando estemos analizando el ámbito de aplicación del precepto, pues una interpretación equivocada del mismo nos conduciría a incluir en él rentas puramente empresariales, cuando, como decimos, la regla del artículo 17.2 encuentra su fundamento en las características propias de las actividades artísticas y deportivas. Fuera de este ámbito concreto, las rentas no podrán calificarse como artísticas o deportivas y, por tanto, su tributación dependerá, no del artículo 17, sino de aquellos otros preceptos del Convenio que puedan resultar aplicables (normalmente el artículo 7, dedicado a las rentas empresariales). Por ello, se hace necesario dedicar los siguientes apartados a analizar el ámbito de aplicación del apartado 2 del artículo 17, y como hiciéramos con el apartado 1, comenzaremos por su ámbito subjetivo y seguiremos con el objetivo o material.

2. EL ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17.2 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE: ¿QUÉ SUJETOS O ENTIDADES OBTIENEN INGRESOS POR LA ACTUACIÓN DEPORTIVA DE LOS FUTBOLISTAS?

El presupuesto de hecho para que el artículo 17.2 resulte de aplicación es doble: en primer lugar, hace falta que un artista o deportista lleve a cabo una actividad personal en calidad de tal en el país de la fuente y, en segundo lugar, es necesario que de esa actividad personal derive una renta que sea atribuida o abonada a una persona que no sea el propio artista o deportista.

El ámbito subjetivo del precepto, por tanto, también podría considerarse doble, ya que, por un lado, sigue exigiéndose la presencia de un sujeto que tenga la condición de artista o deportista y que actúe como tal, pero, por otro lado, ahora también se requiere que haya un segundo sujeto, esa otra persona a la que hace referencia el apartado 2, que sea el que efectivamente perciba la renta derivada de aquella actuación. De esta manera, el requisito subjetivo elemental sigue siendo el mismo que se exigía para la aplicación del apartado 1 del precepto (y en tal sentido hemos de remitirnos al Capítulo III), lo que varía en este caso es la identidad del sujeto que resulta remunerado por la actuación del artista o deportista.

Como ya hemos ido adelantando, hasta el año 1992 los Comentarios al precepto limitaban la posible identidad de ese otro sujeto, pues exigían que se tratara de una empresa

rentas empresariales, pero sí garantiza que las rentas se graven en el Estado donde la propiedad esté situada, aún en el caso de que dicha propiedad no forme parte de un establecimiento permanente situado en ese Estado”.

⁵³² TRAPÉ VILADOMAT (2007), pág. 361, lo explica de la siguiente manera: “Este régimen excepcional tiene su fundamento en la estrecha vinculación que se produce entre el lugar de celebración del espectáculo y las rentas propiamente artísticas o deportivas que se obtienen merced al mismo, justificando que el Estado de la actuación reclame para sí el derecho de imposición sobre unas rentas que se generan y a la vez agotan con el evento que tiene lugar en su territorio”.

controlada por el artista o deportista o de cuyas rentas este se beneficiara de algún modo⁵³³. Sin embargo, ese año los Comentarios fueron modificados para dejar de exigir ese requisito caracterizador adicional, de tal forma que, a partir de entonces, el artículo 17.2 podría resultar de aplicación a cualquier otra persona que percibiera rentas por la actuación realizada por parte del artista o deportista en el país de la fuente. Por tanto, con arreglo a la versión vigente de los Comentarios, el precepto no requiere que exista una relación legal entre esa otra persona y el artista o deportista⁵³⁴ y tampoco exige una determinada forma jurídica en aquella, que podrá ser tanto una persona física, como cualquier tipo de entidad, mercantil o no, e incluso entes que no tengan reconocida personalidad jurídica⁵³⁵.

El actual párrafo 11 de los Comentarios es el que se ocupa de definir el ámbito subjetivo del artículo 17.2 y, para hacerlo, después de establecer la regla general que acabamos de analizar (“El apartado 2 se refiere a los casos en que las rentas generadas por las actividades se atribuyen a otras personas”⁵³⁶), recoge tres situaciones en las que, entiende la OCDE, se produce el supuesto de hecho que habilita la aplicación del precepto. Sin embargo, antes de describir esas situaciones, el referido Comentario añade una idea un tanto desconcertante y es que, tras afirmar que si la persona que percibe la renta realiza actividades empresariales o profesionales, el país de la fuente, gracias al artículo 17.2, podrá someter ese ingreso a imposición incluso si no es imputable a un establecimiento permanente situado en ese país, el Comentario puntualiza que “eso no ocurrirá, sin embargo, en todos los casos” y es entonces cuando señala que “pueden distinguirse principalmente tres supuestos de ese tipo” en los que sí cabrá el sometimiento a imposición.

¿Qué quieren indicar entonces los Comentarios al precisar que eso no ocurrirá en todos los casos? Parece que con “eso” los Comentarios se están refiriendo al resultado ‘normal’ previsto en el artículo 17.2 por el que se concede al país de la fuente la potestad impositiva sobre las rentas atribuidas a otras personas; resultado ‘normal’ pero que no tiene por qué ocurrir siempre. De esta forma, se estaría abriendo la puerta a que haya supuestos en los que, a pesar de que se cumplan los requisitos señalados (la actuación del futbolista y la atribución de la renta a otra persona), el apartado 2 del artículo 17 no admitiría el gravamen de estas rentas en el país de la fuente. Pero ¿cuáles serían esos supuestos excluidos? La OCDE no da ninguna pista a ese respecto, pues no fija ningún criterio adicional que aclare el contenido de esa advertencia en negativo, por lo que, a nuestro modo de ver, la solución más lógica pasa por ceñir el ámbito de aplicación del precepto a aquellos supuestos que sí aparecen contemplados en positivo en el referido Comentario y también a aquellos otros que resulten similares o análogos⁵³⁷, pues, como precisamente

⁵³³ En la versión de los Comentarios al artículo 17 hasta entonces vigente, el párrafo 4 disponía lo siguiente: “(...) El apartado 2 permite al Estado en que se realizó la prestación someter a tributación los rendimientos que se desvíen de la renta del artista o deportista para configurarlos como beneficio de la empresa cuando, por ejemplo, el artista tenga el control de esta o tenga derechos sobre las rentas de aquella forma desviadas o haya obtenido u obtenga provecho, directa o indirectamente, de las mismas”.

⁵³⁴ VOGEL (1997), pág. 991.

⁵³⁵ CORDEWENER (2015), pág. 1387.

⁵³⁶ Segunda frase del párrafo 11 de los Comentarios al artículo 17.

⁵³⁷ En este sentido, para GARCÍA PRATS (2004), pág. 860, “la funcionalidad del artículo 17.2 no se limita a estos supuestos, sino que su finalidad garantista del gravamen en la fuente permite, a nuestro entender, su alegación en otras circunstancias y situaciones”.

reconoce este párrafo de los Comentarios, los que se recogen son los tres “principales” supuestos (*a sensu contrario*, no los únicos, pero sí los más frecuentes o significativos) en los que el país de la fuente tendrá potestad de gravamen sobre las rentas artísticas o deportivas que son abonadas a una tercera persona. En cualquier caso, dada la amplitud con la que aparecen definidas estas tres situaciones en los Comentarios, lo cierto es que resulta difícil imaginar otros supuestos en los que un tercero obtenga rentas derivadas de la actuación de un artista o deportista. Repasemos pues los exponentes recogidos de manera expresa o positiva en el párrafo 11, en los que tenemos que basarnos para delimitar el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 17.2.

En el primer exponente o la primera de las situaciones descritas, los Comentarios hacen referencia a las sociedades de gestión que perciben las remuneraciones por la actuación deportiva; la actuación, se indica como ejemplo, de un grupo de deportistas no constituido como persona jurídica. Dentro de este supuesto, por tanto, podemos entender comprendida toda aquella entidad (o individuo) que se dedique a representar, como agente o mánager, a los futbolistas, en caso de que percibiera a su nombre la retribución correspondiente a la actuación de tal futbolista.

El segundo exponente de aplicación del artículo 17, por su parte, se refiere a cualquier equipo, *troupe*, orquesta o entidad de similar naturaleza, constituido como persona jurídica, que sea retribuido por la actuación de sus miembros. Es en este grupo donde se entienden incluidos los equipos deportivos, (entre ellos, por supuesto, los clubes de fútbol), así como cualquier otra entidad jurídica que esté integrada por deportistas o artistas y que sirva de vehículo para la actuación colectiva de sus integrantes.

Por último, el tercer exponente alude a los supuestos que originariamente motivaron la incorporación de este apartado 2 al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, es decir, a los mecanismos de elusión fiscal que permitían a artistas y deportistas evitar la aplicación del precepto desviando las rentas derivadas de sus actuaciones a otras personas, mecanismos en virtud de los cuales la remuneración no es pagada al artista o deportista sino a una persona o entidad diferente (como por ejemplo, se añade en el párrafo 11, las denominadas “agencias de artistas” -véase la traducción del Anexo I-). En este bloque, los Comentarios ya no hacen referencia al control de la sociedad por parte del artista o deportista ni a ningún otro factor determinante para apreciar ese carácter elusivo en la interposición societaria, por lo que su ámbito de aplicación parece extenderse a cualquier supuesto en el que quepa apreciar la finalidad elusiva de la estructura empleada para abonar las rentas derivadas de las actuaciones del futbolista a un tercero.

Nos detendremos a analizar de manera más detallada los tres supuestos en un apartado posterior cuando examinemos los ingresos propios del mundo del fútbol que podrían ubicarse dentro del ámbito de aplicación objetiva del artículo 17.2. No obstante, debemos tener en cuenta en este punto que ciertos países han seguido su propio criterio a la hora de negociar y firmar sus Convenios para evitar la doble imposición, separándose en alguna medida del texto que recoge el Modelo de la OCDE.

Así sucede, como ya apuntamos, en países como Estados Unidos, Canadá y Suiza, que en su momento efectuaron una reserva al precepto (párrafo 16 de los Comentarios) para advertir que su apartado 2 solo debía aplicarse en los casos previstos en el tercer supuesto, es decir, en el referido a las sociedades interpuestas con fines elusivos. Sin embargo, de

los Convenios suscritos por España con estos tres países, solo el de Estados Unidos refleja actualmente ese criterio particular, pues aunque el Convenio suscrito inicialmente con Canadá también lo hacía, el mismo fue modificado en el año 2015, pasando desde entonces a seguir la redacción del precepto que propone el Modelo de Convenio de la OCDE⁵³⁸ y en el caso de Suiza, dado que el Convenio fue suscrito en el año 1966, el precepto dedicado a las rentas artísticas y deportivas tan solo cuenta con un único apartado (equivalente al artículo 17.1 del Modelo de Convenio) y ello a pesar de que dicho Convenio ha sido objeto de modificación en dos ocasiones en los últimos años⁵³⁹.

Centrándonos, por tanto, en el primero de ellos, lo que exige el Convenio entre España y Estados Unidos para que el apartado 2 del precepto dedicado a las rentas artísticas y deportivas (el artículo 19.2, según la enumeración de dicho Convenio) resulte de aplicación es que haya una participación, de cualquier tipo, por parte del artista o del deportista en los beneficios de la persona que percibe las rentas derivadas de su actuación, si bien el precepto está formulado como una presunción *iuris tantum*, de tal manera que será el artista o el deportista el que deba probar que no existe tal participación en beneficios y por lo tanto, a falta de esa prueba, las autoridades fiscales del país de la actuación podrían presumir su existencia para considerar aplicable la regla de la tributación en la fuente⁵⁴⁰.

Del resto de Convenios suscritos por España, tan solo el Convenio firmado con Japón contiene un apartado 2 del artículo 17 que refleja un criterio similar al de Estados Unidos. En este caso, la norma requiere que el artista o deportista controle directa o indirectamente

⁵³⁸Vid. *supra*, nota 521.

⁵³⁹ España y Suiza han suscrito dos Protocolos de modificación del Convenio, el primero de ellos firmado el 29 de junio de 2006 (BOE de 27 de marzo de 2007) y el segundo el 27 de julio de 2011 (BOE de 11 de junio de 2013).

⁵⁴⁰ El artículo 19.2 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 diciembre de 1990) dispone lo siguiente: “Cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan no al propio artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden, no obstante las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales) y el artículo 15 (Servicios personales independientes), someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista a no ser que 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”. En TORIBIO BERNÁRDEZ (2019 a), págs. 209 y siguientes, al analizar este precepto exponíamos que se trata de una disposición similar a la que establece el particular Modelo de Convenio de las autoridades tributarias de Estados Unidos en sus versiones de 1981 y 1996. Según las Explicaciones Técnicas elaboradas por dichas autoridades al Modelo de 1996, con esta fórmula se trata de evitar el uso de estructuras abusivas y, al mismo tiempo, se pretende proteger el derecho del contribuyente a hacer uso de los beneficios del Convenio cuando existe una legítima relación laboral entre el tercero (la empresa) que percibe la renta y el artista o deportista que realiza la actuación (el trabajador). Sin embargo, en la versión del año 2006 del Modelo de Convenio estadounidense el segundo apartado del precepto fue modificado pasando a contemplar un nuevo factor determinante para su aplicabilidad: la libertad de la persona que percibe la renta para designar el concreto artista o deportista que ha de actuar en el evento objeto de remuneración. Así, tras dicha modificación, el artículo dedicado a las rentas de artistas y deportistas no resultará de aplicación si esa otra persona que percibe las rentas por la actuación tiene libertad para designar el artista o deportista concreto que ha de realizar dicha actuación. *A sensu contrario*, cuando previamente las partes han estipulado qué individuo o individuos realizarán la actuación y, en consecuencia, el tercero receptor de las rentas no tiene la facultad para decidir qué artista o deportista intervendrá en el evento remunerado, el apartado segundo sí resultaría de aplicación y tales rentas quedarán sujetas a tributación en el país de la fuente.

la empresa que percibe las rentas derivadas de su actuación para que el país de la fuente pueda someter a gravamen tales rentas⁵⁴¹, por lo que serán las autoridades tributarias de dicho país las que tengan que acreditar que existe ese control por parte del artista o deportista para poder aplicar la cláusula anti-abuso que establece el precepto.

En otros Convenios, en cambio, la variación respecto del Modelo es de menor calado y simplemente el apartado 2 aparece redactado sin utilizar el concepto genérico de “otra persona” como elemento receptor del pago, de tal forma que su ámbito subjetivo de aplicación resulta terminológicamente limitado a aquellos supuestos en los que la renta derivada de la actuación artística o deportiva es abonada a una “empresa” (Convenio suscrito entre España y Brasil⁵⁴²) o a una “sociedad” (Convenio suscrito entre España y Filipinas⁵⁴³). En el Convenio entre España y Tailandia, el artículo 17 incorpora un apartado 4 que también está dirigido a las empresas que desarrollan actividades artísticas o deportivas y en el que se especifica que los beneficios que dichas entidades obtengan del ejercicio de tales actividades podrán ser gravados en el país de la fuente con arreglo a esta disposición (salvo que la empresa esté sustancialmente financiada, en lo que se refiere a las actividades citadas, por fondos públicos)⁵⁴⁴. Por su parte, en el Convenio firmado entre España y Marruecos esta disposición se aplica de manera específica a las

⁵⁴¹ Artículo 17.2 del Convenio entre el Estado Español y el Japón para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 13 de febrero de 1974 (BOE de 2 de diciembre de 1974): “No obstante lo dispuesto en este Convenio, cuando los servicios de un profesional del espectáculo o deportista, mencionados en el párrafo 1, son prestados en un Estado contratante por una Empresa del otro Estado contratante, las rentas derivadas de la prestación de dichos servicios por tal Empresa pueden ser gravadas en el primer Estado contratante mencionado, si el profesional del espectáculo o el deportista que actúa controla directa o indirectamente tal Empresa”. Como indicamos en su momento, el apartado 2 del artículo 17 se sumó al Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 como consecuencia de la práctica que venían llevando a cabo ciertos países en sus propios Convenios y buen ejemplo de ellos es el Convenio entre España y Japón, que fue suscrito en el año 1974 cuando el Modelo de la OCDE aún contaba con un único apartado.

⁵⁴² Artículo 17.2 del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974: “2. No obstante las otras disposiciones del presente Convenio, cuando los servicios mencionados en el párrafo 1 de este artículo fueren prestados en un Estado Contratante *por una empresa del otro Estado Contratante*; las rentas recibidas por la empresa por la prestación de estos servicios pueden someterse a imposición en el primer Estado Contratante” (énfasis añadido).

⁵⁴³ Artículo 17.3 del Convenio entre España y la República de Filipinas para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo firmado en Manila el 14 de marzo de 1989: “3. No obstante las disposiciones del artículo 7, cuando las actividades mencionadas en el párrafo 1 de este artículo se desarrollen en un Estado contratante *por una sociedad del otro Estado contratante*, los beneficios obtenidos de tales actividades por esta sociedad pueden someterse a imposición en el primer Estado contratante (...)” (énfasis añadido).

⁵⁴⁴ Artículo 17.4 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno del Reino de Tailandia a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo, hecho en Madrid el 14 de octubre de 1997: “No obstante las disposiciones del artículo 7, cuando las actividades mencionadas en el párrafo 1 de este artículo sean desarrolladas en un Estado Contratante *por una empresa del otro Estado Contratante*, los beneficios derivados del desarrollo de dichas actividades *por esa empresa*, pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar, salvo que la empresa sea financiada, en lo que se refiere a las actividades citadas, sustancialmente por fondos públicos, Entidades Locales o personas jurídicas de Derecho Público del otro Estado Contratante” (énfasis añadido).

rentas obtenidas por “las personas que explotan u organizan” las actividades artísticas o deportivas que tienen lugar en el país de la fuente⁵⁴⁵.

Dejando a un lado estos supuestos singulares (y los de aquellos ya mencionados Convenios que solo cuentan con el apartado 1 del precepto), el resto de Tratados para evitar la doble imposición suscritos por España sí se amoldan a la redacción propuesta por la OCDE en su Modelo de Convenio y, por tanto, permiten al país de la fuente someter a imposición las rentas que deriven de la actuación de los futbolistas en su territorio, tanto si le son abonadas a ellos directamente (en virtud del apartado 1 del precepto) como si son abonadas a cualquier otra persona (en virtud del apartado 2). No obstante, esta solución que, tal y como hemos apuntado antes, puede resultar legítima y coherente, esconde un complejo debate detrás de su aparente simplicidad y es que, en la actualidad, los clubes de fútbol, principales beneficiarios de las rentas que derivan de la actuación de sus futbolistas, han dejado de comportarse como meras entidades de prestación de servicios deportivos para convertirse en auténticas entidades mercantiles que persiguen objetivos marcadamente empresariales, lo que podría llevar a cuestionar la pretendida justificación de su gravamen inexorable en el país de la fuente en virtud del artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE.

2.1. Los clubes de fútbol en la actualidad: ¿pueden seguir siendo considerados entidades puramente deportivas o más bien nos encontramos ante auténticas empresas con un acentuado carácter mercantil?

La mercantilización de los clubes profesionales de fútbol se inició a mediados del siglo pasado con la aparición de las primeras retransmisiones televisivas y la irrupción del marketing y la publicidad. Sin embargo, fue a partir de la década de los noventa cuando ese proceso de mercantilización comenzaría a acrecentarse de manera irrefrenable hasta alcanzar las cotas que hoy conocemos. En España, este proceso recibió un gran estímulo con la Ley del Deporte del año 1990, pues en virtud de la misma la gran mayoría de clubes profesionales de fútbol se vieron obligados a transformarse en Sociedades Anónimas Deportivas⁵⁴⁶. En otros países europeos la mercantilización ha llegado hasta tal punto que ya son varios los clubes que cotizan en bolsa, lo que ha provocado la creación de un índice de inversión propio para este sector⁵⁴⁷.

⁵⁴⁵ Artículo 17.1 del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Marruecos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 10 de julio de 1978, así como el Canje de Notas de 13 de diciembre de 1983 y 7 de febrero de 1984 modificando el párrafo 3 del artículo 2 de dicho Convenio: “No obstante lo dispuesto en los artículos 15 y 16, las rentas que los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radio o televisión y los músicos, así como los deportistas obtengan de su actividad personal y en calidad de tales, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que estas actividades sean ejercidas. *La regla anterior se aplica igualmente a las rentas obtenidas por las personas que explotan u organizan las actividades antes mencionadas*” (énfasis añadido).

⁵⁴⁶ Vid. *supra*, notas 55 y 56.

⁵⁴⁷ Se trata del *STOXX Europe Football* creado en el año 2002 y donde actualmente cotizan 19 equipos de fútbol europeos: Juventus, Roma y Lazio (Italia), Olympique de Lyon (Francia), Celtic de Glasgow (Reino Unido); Borussia Dortmund (Alemania); Sporting de Lisboa, Oporto y Sporting de Braga (Portugal); Galatasaray, Besiktas, Fenerbahce y Trabzonspor (Turquía), Ajax (Holanda), Brondby, AGF, Silkeborg, Aalborg Boldspilklub (Dinamarca); y AIK Football (Suecia). Otros equipos han preferido mantenerse al margen de este índice, como ocurre en el caso del Tottenham o del Arsenal, que cotizan en la bolsa de Londres, o del Manchester United, que cotiza en Nueva York.

De esta manera, comprobamos que en los últimos años los clubes de fútbol, aún sin dejar de ser entidades con fines deportivos, han ido transformándose en auténticas empresas con aspiraciones económicas. Podríamos decir, por tanto, que más bien nos encontramos ante empresas deportivas que buscan explotar el próspero negocio que se esconde detrás de esta modalidad deportiva⁵⁴⁸. Así, junto a la actividad puramente deportiva (que consistiría, básicamente, en la participación de sus equipos en las competiciones de carácter oficial), los clubes de fútbol actuales llevan a cabo toda suerte de negocios con los que tratan de obtener el mayor rédito económico posible: traspasos de jugadores para la obtención de plusvalías, comercialización de los derechos de retransmisión televisiva, explotación del estadio con la venta de abonos y entradas, venta de *merchandising*, acuerdos publicitarios, giras promocionales e, incluso, escuelas de negocio, son algunos de los ejemplos que ilustran ese carácter mercantil al que venimos aludiendo. Y, de hecho, el protagonismo que en los últimos tiempos han ido adquiriendo para los clubes de fútbol este tipo de actividades ha provocado que los ingresos derivados de la actividad estrictamente deportiva (en el argot contable, los llamados ‘ingresos por competición’) pasen a ocupar un lugar secundario en sus balances. Ahora lo normal es que la principal fuente de ingresos de la mayoría de clubes profesionales venga representada por la venta de los derechos televisivos y que, en un segundo escalón, se sitúen los ingresos percibidos por la suscripción de acuerdos publicitarios y comerciales o por la venta de abonos y entradas⁵⁴⁹.

La profunda mercantilización del fútbol también se percibe si nos fijamos en su constante expansión geográfica y es que los clubes de fútbol de nuestro tiempo difícilmente pueden seguir siendo considerados clubes locales o regionales ya que, en el afán de explotar todos los recursos posibles, la gran mayoría de clubes profesionales han dado el salto al mercado internacional a través de diferentes estrategias (fichando futbolistas de países donde existe un gran mercado potencial, realizando giras deportivas por el extranjero con fines promocionales, ampliando sus canales de venta en otros países, etc.), lo que a su vez provoca que sean entidades expuestas, cada vez en mayor medida, a la obtención de rentas transnacionales. En los últimos años, incluso las propias competiciones nacionales de fútbol se han sumado a ese fenómeno de deslocalización territorial, y así ha sucedido, por ejemplo, en nuestro país, donde las últimas ediciones de la Supercopa de España (competición que organiza la RFEF y que enfrenta al campeón de Liga con el de Copa⁵⁵⁰)

⁵⁴⁸ Prueba de ello es la gran cantidad de literatura científica que en los últimos tiempos se ha interesado por la vertiente empresarial de los clubes de fútbol. A modo de ejemplo, podemos citar los trabajos de MAZZONI (2007), que analiza los clubes de fútbol como un instrumento de afirmación empresarial; GINESTA PORLET (2011), que define los clubes como multinacionales del ocio; o MARTÍNEZ LEMOS (2015), que en su análisis patrimonial de las principales ratios de las Sociedades Anónimas Deportivas participantes en la Liga de Fútbol Profesional, concluye que las sociedades analizadas siguen una tendencia similar a la del resto del fútbol profesional en Europa, caracterizada por priorizar la capacidad de generar ingresos a costa de incrementar los gastos de explotación.

⁵⁴⁹ Véase en este sentido “La Guía Económica de la Liga 2019” elaborada por el Centro de Estudios Garrigues para la revista electrónica Palco23, donde se recogen y desglosan los ingresos obtenidos por los clubes españoles de primera división durante la temporada 2018-2019.

⁵⁵⁰ Aunque históricamente la Supercopa de España siempre había enfrentado al campeón de la Liga y al de la Copa del Rey, en la edición del año 2019 esta competición española ha cambiado su formato para que participen cuatro equipos, los dos primeros clasificados de la Liga y los dos finalistas de la Copa del Rey, pues de este modo se pretende ‘vender’ un mayor espectáculo a los distintos países que estén interesados en albergar la celebración de esta competición.

han tenido o van a tener lugar en el extranjero (la del año 2018 se celebró en Marruecos y la de la temporada 2019-2020 tendrá lugar, previsiblemente, en Arabia Saudí)⁵⁵¹.

Todas estas circunstancias son las que nos llevan a reflexionar sobre el carácter actual de los clubes profesionales de fútbol y el tratamiento fiscal que reciben sus beneficios a la luz de los convenios para evitar la doble imposición. En tal sentido, es cierto que cuando los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE fueron modificados en el año 1992 para expandir el ámbito de aplicación de su apartado 2, incluyendo en él, entre otros, los ingresos de los equipos deportivos, este proceso de mercantilización se encontraba en una fase ciertamente temprana y, por lo tanto, aún no existía una especial dificultad para deslindar los ingresos puramente deportivos de los rendimientos empresariales de los clubes. Sin embargo, en la actualidad los clubes de fútbol operan en el mercado como auténticas entidades mercantiles, con una marca propia y una identidad totalmente diferenciada de la de sus futbolistas, de ahí que entendamos que sus ingresos, incluidos los que derivan de la participación en competiciones deportivas, se encuentran más cerca del concepto de rendimiento empresarial que el de renta deportiva. Y ello es así porque para llegar a obtener un ingreso por disputar un partido o una competición no basta con la actuación personal de los futbolistas, sino que, antes bien, será necesario que el club haya llevado a cabo una serie de gestiones como entidad empresarial que son las que le habrán permitido llegar hasta ese escenario competitivo (fichar a unos jugadores determinados, invertir en los equipos de cantera y en infraestructuras, contratar a un particular cuerpo técnico, etc.) y, del mismo modo, será necesaria la participación de un amplio número de individuos (entrenador y otros miembros del staff técnico, cuerpo médico, directivos, ojeadores, personal administrativo, etc.) que no realizan actividades deportivas y que, según vimos, son excluidos del ámbito subjetivo de aplicación del precepto por los propios Comentarios⁵⁵².

Del mismo modo, entendemos que las diferencias entre las sociedades que gestionan los clubes de fútbol y otros sujetos que los Comentarios excluyen expresamente del ámbito del artículo 17.2 (los propietarios de los caballos de carreras y de los vehículos de competición) se diluyen⁵⁵³. Entiende el Comité de Asuntos Fiscales que en tales casos, los premios económicos que obtiene el propietario no le son abonados como consecuencia

⁵⁵¹ Sobre este fenómeno puede verse nuestro trabajo en TORIBIO BERNÁRDEZ (2019 b) donde analizamos las cuestiones más conflictivas y los retos de la tributación de los deportistas ante la creciente deslocalización de las competiciones que hasta ahora se ceñían a un ámbito puramente nacional.

⁵⁵² En este mismo sentido, véase SANDLER (2008), págs. 232 y 233, que, refiriéndose expresamente a los clubes de fútbol, señala que, aunque los Comentarios al Modelo de la OCDE no aclaren qué parte del pago a dichas entidades estaría cubierto por el apartado 2 del artículo 17, es ciertamente defendible que una parte de este debería entenderse excluida al estar referida a servicios prestados por personas que no son artistas ni deportistas.

⁵⁵³ En concreto es el párrafo 11.2 de los Comentarios, introducido en la última modificación del año 2014, el que dispone, en su versión original en inglés, lo siguiente: “*11.2 Paragraph 2 does not apply, however, to prize money that the owner of a horse or the team to which a race car belongs derives from the results of the horse or car during a race or during races taking place during a certain period. In such a case, the prize money is not paid in consideration for the personal activities of the jockey or race car driver but in consideration for the activities related to the ownership and training of the horse or the design, construction, ownership and maintenance of the car. Such prize money is not derived from the personal activities of the jockey or race car driver and is not covered by Article 17. Clearly, however, if the owner or team receives a payment in consideration for the personal activities of the jockey or race car driver, that income may be taxed in the hands of the jockey or race car driver under paragraph 1 (see paragraph 7 above)*”.

de la actuación personal del jinete o del piloto, sino en consideración de las actividades relacionadas con la propiedad y el entrenamiento del caballo, o el diseño, construcción, propiedad y mantenimiento del vehículo. Siguiendo esa misma argumentación, también cabría sostener que los ingresos que perciben las entidades que gestionan los equipos profesionales de fútbol no les son abonados por la actuación personal de sus futbolistas (que, recordemos, también son remunerados por ello⁵⁵⁴) sino por aquellas otras actividades que realiza la entidad y que se sitúan en un plano puramente empresarial⁵⁵⁵. ¿Por qué, si no, se sitúan al margen del artículo 17 las rentas que perciben los entrenadores? ¿Acaso no derivan tales rentas de la actuación personal de los futbolistas que el propio entrenador decide alinear en un determinado partido?

Es por todo ello por lo que, a nuestro parecer, cada vez es menos claro que deban apreciarse diferencias entre los beneficios que obtienen los clubes de fútbol y los de cualquier otra empresa que actúa en el país de la fuente sin mediación de establecimiento permanente, e incluso dejamos apuntado que tal distinción podría considerarse discriminatoria, y que en ambos casos debería resultar de aplicación el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE que, como ya sabemos, no admite la potestad de gravamen del país de la fuente a menos que la renta sea obtenida a través de un establecimiento permanente situado en su territorio. Ahora bien, defender que se debe aplicar el artículo 7 porque los clubes sean auténticas empresas quizás prescinde del dato de que los artistas y deportistas al uso (por ejemplo, pensemos en los grandes cantantes o grupos de música, o en los grandes deportistas individuales, como los tenistas) son en sí mismos ‘empresas’ también, sin duda; pero ello no puede hacer perder de vista que el origen de sus ‘empresas’ es una actividad deportiva de la que derivan sus beneficios. El hecho de que los rendimientos de actividades artísticas y deportivas se incluyan en nuestro IRPF en el bloque de los rendimientos de actividades económicas va en esa línea: los artistas y deportistas que desarrollan su actividad autónomamente, no como contratados de un club, realizan una actividad asimilable a la de las empresas, pero ello no es óbice para que en la fiscalidad internacional se quiera dar un trato diferenciado, dentro del bloque de las actividades empresariales, a las rentas procedentes de lo artístico o lo deportivo, potenciando la potestad tributaria del Estado de la fuente. Esta argumentación, que resulta clara para los artistas y deportistas por cuenta propia (y ello explica que en el párrafo 2 de los propios Comentarios oficiales al artículo 17 se sopesa una redacción alternativa en la que se limite la aplicación del artículo a este tipo de artistas o deportistas), flaquea cuando se trata de artistas y deportistas por cuenta ajena y pasamos a discutir el gravamen de los clubes, que como ha quedado de relieve, constituyen al día de hoy

⁵⁵⁴ Por esta razón y remitiéndose al párrafo 8 de los Comentarios al precepto, DE LOS SANTOS POVEDA y RUBIO CUADRADO (2016), pág. 708, entienden que “la actuación de un colectivo genera dos tipos de rentas en el Estado de la fuente. Por una parte, la remuneración percibida por la entidad -equipo, orquesta, etc.- cuya tributación deberá analizarse conforme al artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE y, por otra, el salario devengado por los artistas o deportistas en el marco de su relación laboral, que se regularán por las disposiciones del artículo 17”.

⁵⁵⁵ VOGEL (1997), págs. 977 y 978, lleva a cabo una reflexión similar al referirse a las compañías de teatro itinerantes, pues considera que la actividad de estas compañías no solo consiste en la actuación personal de los artistas, sino más bien en la prestación de un servicio completo de producción, lo que incluye el *show* como espectáculo, el trabajo del *staff* auxiliar, la utilización de equipos tecnológicos, etc. Para el autor, el artículo 17 solo sería aplicable si el espectáculo en su conjunto pudiera considerarse “una cuestión de actuación artística”, y por ello en el supuesto descrito entiende que el precepto aplicable sería el artículo 7 del Modelo de Convenio.

empresas homologables a las de otros sectores. Ello exige ser extraordinariamente prudentes a la hora de sostener la aplicación del artículo 17. Y exige, como mínimo, depurar dentro de los ingresos de los clubes obtenidos en el extranjero aquellos ingresos que no deriven de la actuación deportiva de sus futbolistas. E incluso ello implica que no resulte descabellado, como se ha apuntado, avanzar hacia una solución radical, en la que todas sus rentas sean calificadas como empresariales a las que habría que aplicar con naturalidad el artículo 7 del Modelo de Convenio.

Sin embargo, esta no es la solución que contemplan los Comentarios al artículo 17 en la actualidad, pues en ellos se admite expresamente que los clubes de fútbol puedan quedar sujetos a tributación en el país de la fuente por el elemento de beneficio que deriva de la actuación de sus futbolistas. Por ello, habrá que guardar una especial cautela a la hora de determinar cuál es esa parte del beneficio que puede ser gravada en la fuente con arreglo al artículo 17.2, pues como hemos venido indicando, buena parte de los ingresos de los clubes ya no deriva de su participación en competiciones deportivas sino de otras fuentes accesorias o complementarias. Sobre esta cuestión volveremos en un apartado posterior.

2.2. La importancia de una correcta coordinación entre los apartados 1 y 2 del artículo 17 para evitar los supuestos de doble imposición

Dado que los apartados 1 y 2 del precepto tienen en su punto de mira la misma modalidad de ingresos (aquellos que derivan de la actuación personal de artistas y deportistas), es muy importante que la aplicación de uno y otro se lleve a cabo de una manera coordinada, pues de lo contrario se corre el riesgo de que una misma renta sea sometida a imposición doblemente en manos de sujetos distintos (lo que se conoce como doble imposición económica). En este sentido, la doctrina se ha venido planteando si estos dos apartados han de ser considerados de aplicación alternativa, lo que significaría que un mismo elemento de renta no pueda ser gravado al mismo tiempo en virtud de ambos apartados, o si, por el contrario, su relación puede ser de carácter cumulativo, de forma que sería posible la aplicación simultánea de ambos apartados si la renta en cuestión pasa por diferentes ‘manos’⁵⁵⁶.

El propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE toma consciencia de esta problemática al dedicar varios párrafos de los Comentarios al artículo 17 a fijar las reglas básicas de coordinación entre los dos apartados del precepto. Así, en el párrafo 8 de los Comentarios se otorga preferencia a la aplicación del apartado 1 frente al apartado 2 cuando la legislación interna del Estado de la fuente permite ‘levantar el velo’ de la entidad que percibe la renta derivada de la actuación deportiva y, en consecuencia, la trata como si la obtuviese directamente el deportista. Aunque no aparezca expresamente contemplado en los Comentarios, a una solución similar se ha de llegar cuando la renta en cuestión, a pesar de que figure formalmente como abonada a otro sujeto, deba ser imputada al deportista en aplicación de las reglas generales para la atribución de rentas del ordenamiento del Estado de la fuente.

En el párrafo 11 de los Comentarios se confirma esta regla al indicar que el apartado 2 será aplicable cuando la renta del deportista sea satisfecha a otra persona y siempre que el Estado de la fuente no esté autorizado por su legislación doméstica para ‘levantar el

⁵⁵⁶ CORDEWENER (2015), págs. 1393 y 1394.

velo' de esa otra persona que percibe la renta, pues en tal caso, como ya hemos apuntado, gozaría de aplicación preferente el apartado 1 del precepto. El Comentario añade que, con arreglo al artículo 17.2, la parte de la renta que no pueda gravarse como renta del propio deportista podrá someterse a imposición aun estando en poder de la persona que la perciba.

La letra b) del párrafo 11, dedicado a los supuestos en los que la actuación del deportista se lleva a cabo en el seno de un equipo deportivo, señala que, en virtud del apartado 1 del precepto, los miembros del equipo podrán ser gravados en el Estado de la fuente por las rentas derivadas de su actuación, mientras que el elemento de beneficio obtenido por la persona jurídica en relación con esa actuación se podrá someter a imposición en dicho Estado con arreglo al apartado 2. Por su parte, el párrafo 11.5 se encarga de puntualizar o reconocer que el artículo 17 no establece cómo han de computarse los ingresos cubiertos por los apartados 1 y 2 y, por lo tanto, que el precepto deja en manos de la legislación interna de los Estados contratantes el alcance de las eventuales deducciones que pudieran ser procedentes. Asimismo, y este aspecto merece ser destacado, el referido Comentario aclara que el ingreso derivado de la actuación personal del deportista no debería someterse a imposición doblemente por la aplicación de ambos apartados y, en tal sentido, señala que en aquellos casos en los que el apartado 2 del precepto permita al país de la fuente gravar a un tercero por la renta derivada de la actuación personal del deportista y el apartado 1 también permita a dicho país gravar la parte de la remuneración que ese tercero satisfaga al deportista por su actuación, el país de la fuente podría, dependiendo de su legislación interna, bien someter a gravamen solo a uno de los dos sujetos por el total de la renta que resulte atribuible a la actuación realizada en su territorio, o bien someter a imposición a ambos pero solo por una parte de los ingresos (por ejemplo, permitiendo que ese tercero que percibe la renta pueda deducirse la parte de la misma que se entienda atribuida al deportista y que, como tal, ya vaya a ser gravada con arreglo al artículo 17.1).

El hecho de que los Comentarios dejen en manos del Estado de la fuente el ajuste necesario entre los dos gravámenes subjetivos compatibles y la posibilidad de aplicar simultáneamente a una misma renta los apartados 1 y 2 de la norma, así como el alcance de una hipotética deducción de gastos por parte de los sujetos gravados, ha sido criticado por varios autores, pues consideran que de esa forma no se descarta suficientemente que el Estado de la fuente grave a ambos sujetos, entidad y deportista, por el importe bruto de la renta percibida con ocasión de un mismo evento, lo que supondría un claro desenlace de doble imposición económica⁵⁵⁷ que, al afectar a diferentes personas, no podría ser resuelta mediante los mecanismos para evitar la doble imposición que contemplan los convenios⁵⁵⁸. Esta situación podría darse, por ejemplo, en el caso de que un club de fútbol distribuyera entre sus jugadores el premio económico obtenido por ganar una competición internacional. En tal caso, si el país de la fuente, con arreglo a su normativa interna, sometiera a tributación al club por el importe bruto del premio obtenido, esto es, sin concederle la posibilidad de deducciones (ni siquiera de la parte del premio redistribuida

⁵⁵⁷ En este sentido puede consultarse, SANDLER (1995), pág. 196, FELDERER (2007), pág. 293, CORDEWENER (2015), págs. 1394 y 1395, y PISTONE y SCHAFFER (2015), págs. 70 y 71.

⁵⁵⁸ SANDLER (2008), pág. 236.

entre sus jugadores) y, a su vez, gravara la renta recibida por los futbolistas, estaría sometiendo a tributación doblemente la misma renta⁵⁵⁹.

A nuestro juicio, sin embargo, de la lectura conjunta de los Comentarios que hemos mencionado no puede extraerse tal conclusión, pues recordemos que, por un lado, en ellos se establece la aplicación preferente del apartado 1 en determinados supuestos, por lo que en tales casos no se podrá gravar la renta en manos de esa otra persona, y, por otro lado, se señala de forma expresa que, en virtud del apartado 2, el país de la fuente podrá someter a tributación la parte de la renta obtenida por otra persona siempre que no pueda ser gravada como renta del deportista, de tal forma que la parte de la retribución o del premio que recibiera el futbolista y, en consecuencia, fuera sometida a imposición con arreglo al artículo 17.1, no podría ser nuevamente gravada, en virtud del apartado 2, en manos del equipo⁵⁶⁰. Asimismo, cuando los Comentarios aluden al gravamen del “elemento de beneficio” de la entidad deportiva, entendemos que ello supone una opción clara por el gravamen parcial y no total de la renta percibida por el club, limitándolo como máximo a los ingresos netos derivados de la actuación, una vez descontada al menos la retribución que se hubiera podido trasladar o imputar a los jugadores, que serían gravados por ella; pues no tendría sentido hablar de beneficio y no permitir la deducción de aquellos costes en los que termina incurriendo la entidad en el análisis global de los resultados de la actividad deportiva. Esta es además la solución más justa y coherente con el espíritu general y el objetivo del precepto y la que supondría, a la postre, un respeto escrupuloso del principio de capacidad económica, pues lo contrario supondría gravar a un sujeto (el club) por una renta de la que no resultaría el efectivo beneficiario (la parte redistribuida entre sus jugadores).

2.3. Especial problemática de aquellos supuestos en los que el futbolista y el sujeto que percibe las rentas derivadas de su actuación residen en países diferentes (las llamadas *situaciones triangulares*)

Otra consecuencia que deriva de la pluralidad de sujetos concurrentes como resultado de la aplicación del apartado 2 del artículo 17 es la posibilidad de que se den situaciones triangulares, es decir, situaciones en las que el futbolista que lleva a cabo la actuación deportiva reside en un Estado diferente a aquel donde lo hace la persona que percibe la renta derivada de su actuación. En tales casos, desde el punto de vista del artículo 17, tendríamos tres Estados implicados: por un lado, aquel donde el futbolista realiza la actuación en calidad de deportista y, por otro lado, el Estado del que es considerado

⁵⁵⁹ Tal solución no se podría dar en el caso de que fuera España el país de la fuente, ya que nuestra normativa sobre el Impuesto de la Renta de no Residentes sí permite la deducción de gastos de personal a los contribuyentes que realicen actividades económicas (como son las deportivas) en nuestro territorio. Así pues, los clubes de fútbol que obtengan premios deportivos en España sí podrán deducirse las cantidades abonadas a sus futbolistas (y a cualquier otro trabajador del club) con motivo de la actuación deportiva desarrollada en territorio español.

⁵⁶⁰ FALCON Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013), pág. 126, nota 31, también comparten esta postura, pues señalan que el Estado donde se actúa puede gravar tanto la parte del sueldo del deportista imputable a su actuación, como la contraprestación cobrada por la sociedad, pero “obviamente sin duplicar el gravamen”. Asimismo, HORTALÁ I VALLVE (2007), pág. 564, entiende que “de llevarse a cabo la imputación de rentas al artista o deportista no podría ya someterse a imposición a la entidad titular de esa renta pues la naturaleza de la medida no es sancionadora sino anti-elusoria, y el gravamen ya se ha asegurado por medio de la imputación de la renta, por lo que no cabe ejercer un derecho a la doble imposición de una misma renta”.

residente fiscal el futbolista y el Estado donde reside la persona o la entidad que obtiene la renta (ello supone que, visto de una manera esquemática, habría un único Estado de la fuente y dos Estados de la residencia).

Estos supuestos son ciertamente frecuentes en el mundo del fútbol. Por un lado, como vimos en el Capítulo II, es habitual que los jugadores se trasladen a mediados del año de un país a otro con motivo de su traspaso a un nuevo club, pudiendo en tales casos darse dos situaciones durante ese primer año de desplazamiento⁵⁶¹: que su residencia fiscal continúe entendiéndose localizada en el país de origen y, en consecuencia, que su nuevo club resulte ser residente en un país diferente (precisamente residente en aquel país donde el jugador se traslada a vivir, sin llegar a ser todavía residente); o que su residencia fiscal pase a localizarse en el país de destino, en cuyo caso sería su club de origen el que residiría en otro país (en el país de procedencia). En ambos supuestos podríamos encontrarnos ante rentas que le son o le han sido abonadas a una entidad (el club de destino o de origen, según el caso) con motivo de la actuación en el extranjero (si dicho club participa en competiciones internacionales, por ejemplo) de un jugador que es considerado residente fiscal en un tercer país y estaríamos, por tanto, ante situaciones triangulares.

Por otro lado, tampoco es extraño que se den situaciones de este tipo en aquellos supuestos en los que el futbolista cede los derechos económicos para explotar su imagen a una tercera persona, pues la práctica demuestra que las entidades cesionarias de esos derechos suelen residir en países diferentes al de la residencia del futbolista (normalmente, y no por casualidad, en países de baja o nula tributación).

Pues bien, ante tales circunstancias, lo primero que tendríamos que comprobar es si los países implicados tienen suscritos convenios para evitar la doble imposición entre sí y, en caso de que así fuera, verificar qué disponen dichos convenios en relación con las rentas derivadas de la actuación de los deportistas que son abonadas a terceras personas. Dado que las combinaciones pueden ser múltiples⁵⁶², merece la pena que nos detengamos a analizar, por un lado, qué disponen los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE sobre este tipo de problemas detectados y, del otro lado, cuál ha sido la postura predominante en la doctrina.

Por lo que respecta a los Comentarios, en la versión del año 2000 fue incorporado un nuevo párrafo, el 11.1, para lidiar con las situaciones triangulares⁵⁶³ y en el cual se

⁵⁶¹ Estas situaciones se darán sobre todo en aquellos países, como España, que no admiten la interrupción o finalización del periodo impositivo por el cambio de residencia fiscal de sus contribuyentes.

⁵⁶² Ya en el Informe OCDE (1987), párrafos 102-104, el Comité de Asuntos Fiscales advirtió que este tipo de situaciones podía dar lugar a múltiples combinaciones, si bien sus recomendaciones en este punto no fueron incorporadas a los Comentarios hasta la revisión efectuada en el año 2000.

⁵⁶³ Así lo venían exigiendo ciertos autores, como BETTEN y LOMBARDI (1997), pág. 564, pues entendían que con la versión anterior de los Comentarios las situaciones triangulares no podían ser resueltas de manera satisfactoria. En esta misma línea, Alemania realizó una observación al Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 para señalar que, en dicho país, los ingresos obtenidos por una entidad residente en un tercer Estado derivados de la actuación de un artista o deportista en su territorio podrían ser gravados íntegramente si no existiera convenio bilateral suscrito entre Alemania y ese tercer Estado o si, en el caso de que existiera, dicho convenio incluyera el segundo apartado del artículo dedicado a las rentas de artistas o deportistas. Siguiendo ese mismo criterio, en algunos de los Convenios suscritos por Alemania (como por ejemplo el Convenio firmado con Finlandia en 1979), el artículo 17.2 expresamente señala que el precepto es aplicable incluso si la entidad que percibe la renta no reside en ninguno de los Estados contratantes (la versión original en inglés del referido precepto era la siguiente: “*Notwithstanding the other provisions of this Convention,*

establece, como regla general, que la aplicación del apartado 2 no se encuentra limitada a situaciones en las que el deportista y la tercera persona a quien le es abonada la renta sean residentes del mismo Estado contratante, y para ilustrarlo se emplean dos supuestos ejemplificativos:

- En primer lugar, según el citado Comentario, el artículo 17.2 permite que el Estado de la fuente grave la renta obtenida por una sociedad de promoción de artistas residente en el otro Estado contratante incluso cuando el artista o deportista no es residente en ese otro Estado. Los Comentarios se refieren, obviamente, al artículo 17.2 del Convenio entre el país de la fuente y el país de residencia de la sociedad.
- Del mismo modo, añade el párrafo 11.1 que cuando la renta de un artista residente en uno de los dos Estados contratantes es atribuida a una persona jurídica, por ejemplo, a una sociedad de promoción de artistas residente en un tercer Estado con el que el Estado de la fuente no tiene firmado un convenio tributario, nada impedirá que el Estado contratante grave la renta obtenida por dicha persona jurídica de acuerdo con su legislación nacional. En este caso, el Convenio que estaría suscrito es el Convenio entre el país de la fuente y el país de residencia del artista o deportista, que sí da pie al gravamen a la sociedad si así está previsto en su normativa nacional.

En cuanto a la primera de las situaciones descritas, se daría en el caso, por ejemplo, de un club de fútbol que obtiene un premio por ganar una determinada competición en un país extranjero y en cuya plantilla hubiera futbolistas que no fueran considerados residentes fiscales en el país donde radica dicho club. Según el referido Comentario, en el caso de que hubiera un Convenio suscrito entre el país donde se celebró la competición y el país de la residencia del club y de que dicho Convenio contara con una disposición similar al artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, dicha disposición permitiría a aquel someter a gravamen de manera íntegra el premio obtenido por el club de fútbol a pesar de que algunos de sus futbolistas no fueran residentes en su país. De no ser interpretado en este sentido, el país de la fuente solo estaría autorizado por el artículo 17.2 para someter a gravamen la parte del premio que resultara atribuible a la actuación de los futbolistas que sí fueran residentes en el otro Estado contratante, es decir, en el país del club de fútbol⁵⁶⁴.

Respecto al segundo supuesto, estaríamos ante la situación inversa, es decir, aquella en la que el futbolista disputa un partido en un país del que no es residente y las rentas derivadas de su actuación en tal partido son abonadas a una entidad que es considerada residente en un tercer Estado. Sería el caso, por ejemplo, del futbolista que cede sus derechos de imagen a una sociedad residente en un paraíso fiscal para la promoción de una determinada competición en la que aquel participa y que tiene lugar en un país extranjero. Dado que los paraísos fiscales se caracterizan, entre otras cosas, porque raramente

income which a resident of a Contracting State derives from the other Contracting State for services supplied by it and performed by a person as referred to in paragraph 1 in the other Contracting State may be taxed in the Contracting State where the services were performed, even if this person is not a resident of a Contracting State”).

⁵⁶⁴ Ahora bien, el posible gravamen de la otra parte del premio (la parte atribuible a los futbolistas no residentes) no quedaría directamente descartado, sino que dependería, por un lado, del Convenio suscrito entre el país de la actuación y el país de la residencia del futbolista o, de no existir, de la normativa interna del país de la fuente.

suscriben convenios para evitar la doble imposición con otros países, es muy probable que entre el Estado de la residencia de la entidad que percibe las rentas estrechamente conectadas con la actuación del futbolista (esto es, el paraíso fiscal) y el Estado de la fuente (aquel donde tiene lugar la competición) no exista Convenio, y en tal supuesto, el artículo 17.2 del convenio firmado entre el Estado de la residencia del futbolista y el Estado de la actuación deportiva, en el caso de que existiera, permitiría que este último pudiera someter a gravamen, de conformidad con su normativa doméstica, las rentas obtenidas por la entidad localizada en el paraíso fiscal.

A decir verdad, lo cierto es que en este segundo supuesto los Comentarios no añaden nada nuevo, pues de no mediar convenio entre dos Estados, el país de la fuente siempre podrá someter a gravamen las rentas que se entiendan obtenidas en su territorio de acuerdo con su legislación interna.

El supuesto más controvertido, no obstante, se da cuando, existiendo un convenio para evitar la doble imposición suscrito entre el país de la fuente y ese tercer país donde reside la entidad que percibe las rentas, dicho convenio no contiene una regla similar al artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE (recordemos que existen varios Convenios donde el artículo 17 solo cuenta con el apartado 1 o donde el ámbito de aplicación del apartado 2 se encuentra limitado a situaciones claramente abusivas), supuesto que precisamente no aparece contemplado en los Comentarios. En tales casos, parece que los dos convenios aplicables entrarían en contradicción entre sí pues, de un lado, el convenio entre el país donde se lleva a cabo la actuación y el país de la residencia del futbolista sí permitiría el gravamen en la fuente de la entidad que percibe las rentas derivadas de tal actuación (dando por hecho que tal convenio contempla un precepto similar al artículo 17.2) pero, del otro lado, el convenio suscrito entre el país de la fuente y el país donde reside la entidad, al no contar con el apartado 2 del precepto, no admitiría el gravamen de las rentas obtenidas por dicha entidad a no ser que actuara a través de un establecimiento permanente en el país de la fuente (pues recordemos que esta es la regla que establece el artículo 7 del Convenio, aplicable a los rendimientos empresariales).

Este es el supuesto que mayor atención ha recibido por parte de la doctrina, al ser el que más dudas puede plantear en la práctica. De dicho análisis doctrinal, cabe extraer dos posturas principales. En primer lugar, varios autores han puesto el acento en la importancia que tendrá en estos casos la legislación interna del país de la fuente, pues de ella dependerá, por un lado, que el ingreso en cuestión, en función de las normas que regulan la atribución de rentas en su ordenamiento, deba ser imputado a la entidad o al deportista y, por otro lado, la posibilidad de aplicar un enfoque *look-through* (de transparencia fiscal) que, igualmente, permitiría al país donde se lleva a cabo la actuación tratar la renta como si la hubiera obtenido el propio deportista. En ambos casos, la imputación de la renta directamente al deportista vendría amparada por el artículo 17.1 del convenio suscrito entre el país de la fuente y el de la residencia del deportista, siendo en tal caso indiferente que entre el país de la fuente y el país de la residencia de la entidad hayan suscrito un convenio para evitar la doble imposición y, en su caso, que tal convenio

cuenta o no con un precepto similar al artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE⁵⁶⁵.

La segunda postura viene a confirmar que, en los supuestos en los que la renta satisfecha a una entidad residente en un tercer Estado deba serle, asimismo, fiscalmente atribuida o imputada con arreglo a la legislación del país de la fuente, es necesario que, en el caso de existir, el convenio entre el país de la fuente y el país donde resida dicha entidad contemple una regla similar al artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, pues de lo contrario para que sus rentas pudieran ser sometidas a gravamen en el país de la fuente sería necesario que la entidad actuara en dicho país por medio de un establecimiento permanente⁵⁶⁶.

Esta problemática, no obstante, se encuentra íntimamente relacionada con otra cuestión conflictiva que trataremos en un apartado posterior: la posibilidad de interpretar de manera dinámica o evolutiva los convenios para evitar la doble imposición, lo que permitiría que incluso aquellos convenios que no incluyan el apartado 2 del artículo 17 puedan ser interpretados conforme al Modelo de Convenio vigente y, en consecuencia, como si tal apartado sí estuviera incluido. Pero antes, una vez examinados los presupuestos subjetivos para la aplicación del apartado 2 del precepto, es momento de analizar su campo objetivo de aplicación.

3. EL ÁMBITO OBJETIVO DEL ARTÍCULO 17.2 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE: ¿A QUÉ RENTAS RESULTA APLICABLE?

Para analizar el ámbito objetivo de aplicación del artículo 17.2 debemos preguntarnos a qué tipo de rentas va dirigido el precepto y, para poder responder a esta cuestión, hemos de comenzar analizando la literalidad de la propia norma así como la de aquellos Comentarios que se ocupan de este apartado 2.

Como es sabido, el texto del apartado 2 del artículo 17 señala que “cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista”. Con la expresión “dichas rentas” el precepto quiere referirse precisamente a las rentas mencionadas al comienzo (las derivadas de las actividades personales de artistas y deportistas en calidad de tales en el Estado de la fuente) y no a otras. Es decir, el apartado 2 del precepto se está remitiendo al apartado 1 para definir su propio ámbito objetivo de aplicación, ámbito que,

⁵⁶⁵ En este sentido véanse JAU (2007), pág. 265, FELDERER (2007), pág. 298, o CORDEWENER (2015), pág. 1396. No obstante, a nuestro modo de ver, esta solución dependería de la fecha concreta en que hubiera sido suscrito el convenio en cuestión y, en su caso, si fuera un convenio anterior al año 1992 (año en el que fue modificado el Modelo de Convenio de la OCDE para recoger la posibilidad de aplicar el artículo 17.1 a través de un enfoque ‘*look through*’), de la interpretación dinámica o estática del convenio que realice el país de la fuente, tal y como veremos en el último apartado del presente Capítulo.

⁵⁶⁶ Así se han pronunciado, entre otros, VOGEL (1997), pág. 992, GARCÍA PRATS (2004), pág. 865, CALDERÓN CARRERO (2007), pág. 157, y CORDEWENER (2015), pág. 1396.

por consiguiente, debe ser el mismo, idéntico, al que ya estudiamos en el Capítulo precedente⁵⁶⁷.

Esta idea se confirma en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. Así, en su párrafo 11 los Comentarios al artículo 17 indican que “el apartado 1 del artículo se refiere a las rentas obtenidas por personas físicas, generadas por sus actividades personales en calidad de artistas y deportistas. El apartado 2 se refiere a los casos en que las rentas generadas por sus actividades se atribuyen a otras personas”. De nuevo, parece claro que las rentas a las que va dirigido el apartado 2 son aquellas generadas por la actividad personal del artista o del deportista en el país de la fuente. No existen pues diferencias entre el apartado 1 y el apartado 2 en cuanto al origen de las rentas cubiertas por uno y otro, el artículo 17.2 delega la delimitación objetiva de las rentas gravables en el artículo 17.1, y la única diferencia se encontrará, por tanto, en el ámbito subjetivo de los respectivos apartados, es decir, en la identidad del receptor de dichas rentas.

El párrafo 11.4, que fue incorporado en la última modificación de los Comentarios al artículo 17, efectuada en el año 2014, vino a reafirmar este extremo, pues en él se vuelve a indicar que el apartado 2 va dirigido a los ingresos que pueden considerarse derivados de las actividades personales de un artista del espectáculo o de un deportista, entendiendo incluidos entre ellos los ingresos de aquellas entidades que sean remuneradas por realizar tales actividades (poniendo los ejemplos de un equipo deportivo o de una orquesta), pero a su vez aclarando que tal regla “claramente no cubre los ingresos de todas las empresas que participan en la producción de espectáculos o eventos deportivos”, y en ese sentido, el Comentario a modo ejemplificativo excluye del ámbito de aplicación del apartado 2 “los ingresos percibidos por el promotor independiente de un concierto por la venta de entradas y la asignación de espacios publicitarios”⁵⁶⁸.

⁵⁶⁷ En la misma línea se pronuncia GARCÍA PRATS (2004), págs. 861 y 866: “Debe resaltarse que la actividad sustantiva de fondo coincide en los artículos 17.1 y 17.2 del Modelo de Convenio: se exige la realización de una actividad personal por parte de un artista o deportista -persona(s) física(s) cabe entender. (...) El requisito para la aplicación del artículo 17.2 consiste en la verificación de las actividades personales por parte de un artista o deportista en un Estado contratante”. De igual forma, CORDEWENER (2015), pág. 1397, señala que resulta bastante difícil, por no decir artificioso, sostener que la calificación objetiva de los ingresos que quedan amparados bajo este apartado es diferente de la del primer apartado del precepto (“*When Article 17(2) OECD and UN MC requires ‘income in respect of personal activities exercise by an entertainer or a sportsperson acting as such’, it would seem rather difficult, not to say artificial, to argue that the objective qualification of the relevant income under this provision is different from that of Article 17(1)*”). En sentido similar, JUÁREZ (2016), pág. 158, hace hincapié en la idea de que la aplicación del apartado 2 no debe suponer la inclusión en el artículo 17 de ingresos distintos a los que de otro modo estarían sujetos a gravamen en virtud del apartado 1 del precepto (“*One of the messages that I want to convey is that the application of article 17(2) should not bring into article 17 income, income other than what would otherwise be taxed under article 17(1), so that there are no other categories of income that would fall under article 17(2) but that are not taxed under article 17(1)*”).

⁵⁶⁸ El texto del párrafo 11.4 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, en su versión original en inglés, es el siguiente: “*Paragraph 2 covers income that may be considered to be derived in respect of the personal activities of an entertainer or sportsperson. Whilst that covers income that is received by an enterprise that is paid for performing such activities (such as a sports team or orchestra), it clearly does not cover the income of all enterprises that are involved in the production of entertainment or sports events. For example, the income derived by the independent promoter of a concert from the sale of tickets and allocation of advertising space is not covered by paragraph 2*”. No obstante, algunos convenios parecen haberse separado de esta regla al incluir expresamente en el ámbito de aplicación del precepto “las rentas obtenidas por las personas que explotan u organizan las actividades antes mencionadas”, como sucede, por ejemplo, en el Convenio suscrito entre España y Marruecos.

Así pues, para que un determinado ingreso penetre en el ámbito material del artículo 17.2, es necesario que exista una actuación del futbolista (o cualquier otro deportista) en el país de la fuente y que el ingreso en cuestión derive de dicha actuación, ya sea porque retribuya directamente la actuación deportiva del futbolista, ya sea porque la retribuya indirectamente y guarde una estrecha conexión con aquella en el sentido que analizamos en el Capítulo precedente⁵⁶⁹. Si no se dan estos requisitos, el ingreso en cuestión no podrá ser considerado una renta deportiva reconducible al artículo 17 y habrá que examinar qué otro precepto del Convenio podría resultarle de aplicación. La calificación de las rentas en el plano convencional, por tanto, ha de seguir las mismas reglas tanto si son abonadas al futbolista como si son abonadas a una tercera persona⁵⁷⁰. Ello supone que haya que extremar las precauciones a la hora de analizar el origen último de cada una de las rentas que puedan percibir terceras personas con ocasión de un partido o una competición de fútbol, pues, como ya dijimos, en un evento de estas características afloran diferentes modalidades de renta a favor de un gran número de sujetos y es evidente, como aclaran los propios Comentarios al Modelo de Convenio, que no todas ellas derivarán o estarán estrechamente relacionadas con la actuación deportiva de los jugadores, por más que se pongan de manifiesto con ocasión del evento en el que estos participan.

Por esta misma razón podría sorprender que los Comentarios oficiales, en la letra b) de su párrafo 11, aludan al ‘elemento de beneficio’ que ciertas entidades pueden obtener con motivo de las actividades artísticas o deportivas de sus integrantes para indicar, sin ningún tipo de matización, que aquel será objeto de gravamen en el país de la fuente en virtud del artículo 17.2 del Modelo de Convenio⁵⁷¹. Y es que, como ha puesto de relieve la doctrina⁵⁷², la retribución de este tipo de entidades (grupos musicales, orquestas, equipos deportivos, etc.), que en ocasiones consiste en el pago de una cantidad fija, puede comprender otras actividades y conceptos que van más allá de la propia actuación de sus integrantes y, en tales casos, el espíritu y alcance general de la norma nos obliga a

⁵⁶⁹ FELDERER (2007), pág. 276-277, lo explica de la siguiente manera: “*The object and purpose of Art. 17(2) is to tax income in respect of personal services exercised by an artiste/sportsman in his capacity as such although in the first place it accrues to an interposed person. The object and purpose of Art. 17(2) is not to expand the taxing rights of the state of performance to proceeds from other non-public-performance activities. It is therefore largely undisputed that the principle of personal performance is equally applicable to Art. 17(2) as it is applicable to Art. 17(1)*”

⁵⁷⁰ CORDEWENER (2015), pág. 1390, también comparte esta idea al indicar: “*No 11 OECD MC Comm. on Article 17 and the examples presented there do not make it sufficiently clear that the performance State’s extended taxing right only applies to performance-related income. It must be emphasized here that Article 17 (2) OECD and UN MC itself cannot requalify non-performance income that is basically covered by other rules (e.g., royalties under Article 12 OECD MC) but paid to ‘another person’, into performance income*”.

⁵⁷¹ Según la última frase de la letra b) del párrafo 11 de los Comentarios al artículo 17: “El elemento de beneficio obtenido por la persona jurídica en relación con la actuación se someterá a imposición con arreglo al apartado 2”. Ya hemos dejado apuntado que con la referencia al “elemento de beneficio” los Comentarios, según nuestra interpretación, estarían fundamentalmente reforzando la idea de que la renta percibida por la persona jurídica no puede ser objeto de gravamen en su totalidad sino que hay que descontar ciertos elementos (en relación con los deportes de equipo, señalábamos que para la determinación del beneficio gravable del club hay que descontar como mínimo la parte de renta que se atribuya fiscalmente a los deportistas, que serán gravados por sí mismos, evitando así una doble imposición, por la acumulación de los efectos del artículo 17.1 y del artículo 17.2).

⁵⁷² GNOTH (2007), pág. 305, al analizar la potestad de gravamen del país de la fuente sobre los beneficios de este tipo de entidades, considera que no es fácil distinguir si debe prevalecer la regla del artículo 7 o la del artículo 17.2, pues entiende que existe una zona de grises entre uno y otro que debería ser objeto de aclaración por parte de los Comentarios.

distinguir entre unas y otras actividades para determinar qué parte del beneficio obtenido por la entidad es atribuible a la actuación artística o deportiva⁵⁷³.

En este punto, nuestra jurisprudencia ha sido objeto de duras críticas por una parte de la doctrina, ya que la interpretación que el Tribunal Supremo ha venido realizando del concepto de rendimientos artísticos o deportivos y de su ámbito objetivo de aplicación, parece separarse de la línea que venimos apuntando. En varias sentencias dictadas en los últimos años, ha considerado que deben entenderse incluidas dentro de la órbita del artículo 17 las cantidades abonadas por el promotor de una gira de conciertos musicales celebrados en España a sociedades localizadas fuera del territorio español por conceptos tales como la cesión de los derechos de imagen del artista que protagonizaba la gira (caso *Julio Iglesias*⁵⁷⁴) o la prestación de servicios relativos a la puesta en escena y dirección de los conciertos (caso del grupo musical *U2*⁵⁷⁵). Según los autores disconformes, el Tribunal Supremo lo que ha hecho con estas sentencias es expandir el concepto de renta artística más allá de lo que se desprende del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE y de sus Comentarios, para dar cabida en el mismo a ingresos que no retribuyen, ni directa ni indirectamente, la actuación propiamente artística y que, por tanto, deberían quedar al margen de este precepto⁵⁷⁶. En nuestra opinión, ambos asuntos no son equiparables, pues la relación que guardaban las rentas abonadas a las sociedades extranjeras con la actuación artística en territorio español difiere en uno y otro caso, por lo que debemos analizarlos de manera separada.

En el primer supuesto (caso *Julio Iglesias*), la promotora de los conciertos en España (sociedad residente en territorio español) había suscrito con la entidad titular de los derechos de imagen del cantante (sociedad residente en los Países Bajos) un contrato en virtud del cual esta le cedía un derecho exclusivo a usar el nombre y la imagen del artista por un periodo de tiempo comprendido entre el 15 de mayo y el 1 de noviembre de 1995 (los 8 conciertos pactados se celebraron en julio de ese mismo año) y asimismo le

⁵⁷³ CALDERÓN CARRERO (2007), pág. 152, señala que la regla del artículo 17.2 permite al Estado de la actuación gravar en manos de la entidad interpuesta aquello que no ha podido gravar en manos de los artistas o deportistas no residentes, pero no le permite someter a imposición los beneficios que la entidad interpuesta haya podido obtener como resultado de la organización y mediación de tales actuaciones. En esta misma línea, CORDEWENER (2015), pág. 1400, sostiene que, ante este tipo de supuestos, de la suma abonada a la entidad hay que excluir todos aquellos conceptos relativos a servicios adicionales (por ejemplo, los de naturaleza comercial, organizativa o técnica) y, por tanto, solo debe quedar sometido a gravamen en virtud del artículo 17.2 el margen de los beneficios que corresponda a la actuación deportiva.

⁵⁷⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 (Rec. 7710/2002).

⁵⁷⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012 (Rec. 1139/2010).

⁵⁷⁶ Para JUÁREZ (2016), págs. 160 y 161, en ambos supuestos el problema de fondo fue transformado de manera artificiosa en un problema de calificación, cuando en realidad de lo que se trataba era de cuantificar correctamente la parte de las rentas que debía considerarse obtenida por la actuación musical (a la que resultaría de aplicación el artículo 17) y la parte que correspondía atribuir a otro tipo de servicios (a la que habría que haber aplicado el artículo 7). JAU (2007), pág. 253, califica el criterio mantenido por el TEAC, que a la postre sería confirmado por el Tribunal Supremo en las referidas sentencias, como un criterio bastante arbitrario. MARTÍN JIMÉNEZ (2011), pág. 68, en su comentario sobre la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010, sentencia casada por el Tribunal Supremo en el caso *U2*, se pronuncia de manera tajante a favor del razonamiento de la Audiencia Nacional -razonamiento opuesto al que efectuaría posteriormente en su sentencia el Tribunal Supremo- sobre el ámbito de aplicación del artículo 17 del Convenio suscrito entre España e Irlanda, señalando que ese era el razonamiento correcto y conforme con los Comentarios y concluyendo que “sobre esta cuestión no era muy complicado rebatir la posición de la Administración tributaria y el TEAC, ya que, desde la óptica de los Comentarios al art. 17 MC OCDE, estaba claro que tales razonamientos eran erróneos”.

autorizaba a efectuar la grabación de uno de los conciertos para retransmitirlo en una cadena televisiva, por una sola vez y únicamente en España.

Ante tales hechos, el Tribunal Supremo entendió que las cantidades abonadas a la sociedad holandesa habían de ser calificadas como rentas artísticas y que, en consecuencia, podían ser sometidas a gravamen en España en virtud del artículo 18 del Convenio entre España y los Países Bajos (que era el precepto equivalente al artículo 17.1 del Modelo de Convenio de la OCDE⁵⁷⁷). Para llegar a tal conclusión, el Tribunal señalaba en su sentencia 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. Estos rendimientos artísticos adicionales se obtienen en base a la explotación de la imagen del artista en las actuaciones musicales y por su vinculación a un nombre, que solamente tiene el artista, nunca las sociedades que gestionan sus actuaciones musicales en España, como en este caso hizo la Compañía residente en Holanda, que se limitó a mediar entre el citado artista y la sociedad promotora residente en España”.

Lo cierto es que para justificar esta argumentación el Tribunal Supremo se apoyó, no en el texto de la norma convencional -ni tampoco en el Modelo de Convenio de la OCDE ni en sus Comentarios-, sino en la normativa española y, en concreto, en el artículo 70.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente al momento de las actuaciones (aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre), según el cual se entendían obtenidos o producidos en territorio español “los rendimientos obtenidos en relación con la actuación personal de artistas y deportistas en territorio español, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista”⁵⁷⁸.

⁵⁷⁷ El artículo 18 del Convenio entre España y Países Bajos fue suscrito en 1974, antes de que el Modelo de Convenio de la OCDE incorporara el segundo apartado al artículo 17, y en consecuencia tan solo cuenta con el primer apartado del precepto. Sin embargo, tal y como veremos en el último epígrafe del presente Capítulo, el Tribunal Supremo realizando una interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición entendió que el Convenio hispano-neerlandés debía ser interpretado conforme a la posterior redacción del Modelo de Convenio, de tal forma que permitiría someter a gravamen las rentas percibidas por una persona distinta del propio artista.

⁵⁷⁸ Esta argumentación en base a nuestra normativa doméstica puede observarse en el Fundamento Jurídico Sexto de la sentencia: “(...) La Sala coincide en este punto con el criterio de la Administración de considerar que los rendimientos percibidos por ITCON B.V. derivan, necesariamente, de la actuación artística de Juan Manuel en España y que, a pesar de que material y formalmente se abonen a través o por mediación de la citada sociedad holandesa, su percepción final corresponde al artista. Esta tesis se ve avalada en nuestro Ordenamiento por lo dispuesto en el transcrito art. 70.Uno.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, en el que se trata como renta de artistas o deportistas la percibida (se ‘atribuyan’ dice el precepto) por personas o entidades distintas del artista o deportista. En relación con este artículo son necesarias dos precisiones: 1º. Estas rentas percibidas por entidades distintas del artista (en el presente caso ITCON B.V.) derivan o están íntimamente vinculadas a una actuación del artista en España. En nuestro caso la actuación del artista se desarrolló en España mediante 8 conciertos que tuvieron lugar en el mes de julio de 1995. La sociedad holandesa ITCON B.V. cedió los derechos de imagen, según el contrato, por el periodo de tiempo comprendido entre el 15 de mayo y el 1 de noviembre de 1995. 2º. En el citado art. 70.Uno.e) se contiene, pues, una presunción de que los rendimientos obtenidos por una sociedad en relación con la actuación personal de un artista se califican y deben seguir el tratamiento, a efectos fiscales, de rendimientos artísticos y no de rendimientos derivados de actividades empresariales”.

Consideramos que se trata, sin embargo, de un planteamiento equivocado porque, como sabemos, la calificación de la renta en el ámbito doméstico no debe prejuzgar ni condicionar la calificación que exista a efectos convencionales, ya que, dada la superioridad jerárquica de la que gozan los convenios para evitar la doble imposición, en tanto que tratados internacionales, sobre la legislación nacional, la calificación de los rendimientos que ha de llevarse a cabo para determinar qué precepto del convenio resulta de aplicación y, en consecuencia, qué regla de distribución de la potestad tributaria ha de seguirse, es la que resulta de lo establecido en los convenios, que debe prevalecer sobre la que deriva de la normativa interna de los Estados contratantes.

Así, la calificación de las rentas a efectos de verificar qué precepto del Convenio suscrito entre España y Países Bajos debía resultarles de aplicación (bien el precepto dedicado a las rentas de artistas y deportistas -artículo 18-, como defendía la Administración tributaria, bien el dedicado a las rentas empresariales -artículo 7-, como pretendía el contribuyente), exigía analizar no solo la existencia de relación de dichas rentas con la actuación artística sino especialmente que tal relación alcanzara el vínculo suficiente con la actuación como para justificar que se les aplicara el artículo de las rentas artísticas y deportivas (el vínculo necesario que la redacción actual de los Comentarios define como una “estrecha conexión” y en la redacción anterior se definía como una “relación directa” o “*direct link*”); y, en este sentido, entendemos que el Tribunal Supremo debía haber distinguido tres conceptos diferentes dentro del importe global que le había sido abonado a la sociedad neerlandesa.

En primer lugar, por lo que respecta a la cesión de los derechos para explotar la imagen y el nombre del artista, sí consideramos que existe una estrecha conexión (o una “relación directa” -así se expresaban los Comentarios al Modelo de Convenio en la versión del año 1992, que era la versión vigente cuando tuvieron lugar los conciertos-), entre las cantidades abonadas y la actuación del artista, pues dicha cesión se pactó con la finalidad de que la promotora española pudiera hacer uso de la imagen del artista únicamente para publicitar y promocionar las actuaciones que tendrían lugar en España (así lo revela el dato de que la cesión se limitara temporalmente a los meses inmediatamente anteriores y posteriores a los conciertos) y, por tanto, como ya señalamos al analizar el ámbito de aplicación objetivo del artículo 17.1⁵⁷⁹, en tales casos sí se puede apreciar la especial vinculación que exige el precepto para que la renta pueda ser catalogada como artística.

En segundo lugar, no debemos olvidar (como sí parece hacer el Tribunal) que en el mismo contrato las partes también habían pactado que la promotora podría grabar uno de los conciertos, estando autorizada a la emisión de esa grabación en una cadena televisiva por una sola vez y únicamente en España. En este caso, es evidente que la parte de la renta que se entendiera atribuida a dicha grabación y posterior retransmisión del concierto seguiría estando relacionada con la actuación, pero sin embargo la estrecha conexión que requiere el precepto ya no estaría tan clara y, si bien la versión de los Comentarios vigentes al momento de las actuaciones no se pronunciaba al respecto, en la última modificación efectuada por la OCDE se introdujo, como vimos en el Capítulo anterior,

⁵⁷⁹ Recordemos que uno de los criterios que los Comentarios recogen para analizar la conexión de las rentas con los eventos artísticos o deportivos es la posible vinculación temporal entre el evento en cuestión y la actividad de la que deriva el ingreso complementario (“*timing of the income-generating event*”). Véase, en este sentido, el epígrafe 1.1.2 del Capítulo IV.

un Comentario específicamente destinado a este tipo de rentas, en virtud del cual los pagos por la emisión simultánea de la actuación de un artista o deportista, realizados directamente a él o en su beneficio, sí entrarían en el ámbito de aplicación del artículo 17 pero, sin embargo, cuando el pago se realice a un tercero (por ejemplo, el propietario de los derechos de radiodifusión) y ese pago no beneficie al artista o deportista, se considerará que el pago no está relacionado con su actuación personal y, por lo tanto, que no constituye un ingreso derivado de las actividades personales de un artista o deportista en calidad de tal⁵⁸⁰.

Lo anterior supondría que en el caso enjuiciado se tendría que haber analizado si el pago de esas cantidades a la sociedad neerlandesa por la cesión de los derechos de retransmisión televisiva del concierto benefició finalmente al cantante, algo que el Tribunal Supremo no hizo, pues se limitó a presuponer, amparándose en la norma doméstica, que el importe íntegro satisfecho a la entidad constituía una retribución adicional de las actuaciones del artista⁵⁸¹. Y como hemos visto, la actual versión de los Comentarios reconoce que en aquellos casos en los que este tipo de rentas no benefician efectivamente al artista o deportista no se podrían considerar incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 17.

Por último, tampoco se pronuncia el Tribunal Supremo sobre la parte de la retribución que hubiera resultado atribuible al servicio de mediación que, según reconoce en la propia sentencia, llevó a cabo la sociedad de los Países Bajos como entidad tenedora de los derechos de imagen del artista⁵⁸². ¿Acaso los servicios de mediación no tienen un valor en el mercado? ¿Constituye esa mediación en la cesión de los derechos de imagen una actividad abaricable por el artículo 18 del Convenio hispano-neerlandés? De nuevo, la respuesta hubiera exigido un análisis más detenido por parte del Tribunal Supremo, verificando si la entidad perceptora contaba con los medios suficientes para prestar ese servicio de intermediación o si, por el contrario, se trataba de una sociedad sin sustancia económica, examinando la posible vinculación entre la entidad y el cantante y, en su caso, la valoración de mercado atribuible a los servicios de mediación prestados.

⁵⁸⁰ Nos referimos al párrafo 9.4 de los Comentarios, que en su versión original en inglés indica lo siguiente: *“Payments for the simultaneous broadcasting of a performance by an entertainer or sportsman made directly to the performer or for his or her benefit (e.g. a payment made to the star-company of the performer) fall within the scope of Article 17 (see paragraph 18 of the Commentary on Article 12, which also deals with payments for the subsequent sales or public playing of recordings of the performance). Where, however, the payment is made to a third party (e.g. the owner of the broadcasting rights) and that payment does not benefit the performer, the payment is not related to the personal activities of the performer and therefore does not constitute income derived by a person as an entertainer or sportsman from that person’s personal activities as such”*.

⁵⁸¹ Tal y como denuncia GARCÍA PRATS (2009), pág.33, para el Tribunal Supremo “la presunción establecida en el artículo 70.1.e) del Reglamento del IRPF exime a la Administración de tener que poner de manifiesto la vinculación entre las partes, la simulación, el fraude, la obtención efectiva de las rentas por el artista, la desproporción con precios de mercado, la actuación de mala fe, la evasión o la ocultación que pudiera existir, y de paso evita al Tribunal Supremo tener que efectuar un control en su correcta aplicación”.

⁵⁸² Fundamento Jurídico Sexto: “(...) Estos rendimientos artísticos adicionales se obtienen en base a la explotación de la imagen del artista en las actuaciones musicales y por su vinculación a un nombre, que solamente tiene el artista, nunca las sociedades que gestionan sus actuaciones musicales en España, como en este caso hizo la Compañía residente en Holanda, que se limitó a mediar entre el citado artista y la sociedad promotora residente en España”.

Tal análisis no tuvo lugar porque el Tribunal Supremo asumió en todo momento que las cantidades abonadas a la sociedad debían ser calificadas de manera unitaria como rentas artísticas, tanto a efectos del Convenio entre España y los Países Bajos, como a efectos de la normativa española. Podríamos decir entonces que el Tribunal Supremo siguió ‘el principio de la actividad predominante’, principio que recogen los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio en su párrafo 4⁵⁸³, pero una vez más echamos en falta el oportuno razonamiento del Tribunal para apoyar tal solución, razonamiento sobre la calificación de las rentas en el plano convencional que, como ya hemos comentado, fue inexistente.

Más discutible aún si cabe es el criterio adoptado por nuestro Alto Tribunal en la otra sentencia a la que hemos hecho referencia, la del grupo musical U2. En este caso, la entidad promotora española concertó con una sociedad residente en los Países Bajos (sociedad que declaró ser, junto con otras sociedades residentes en Irlanda, las titulares exclusivas de las apariciones públicas en concierto de los músicos componentes del grupo U2 y de todos los derechos y elementos de producción relacionadas con tales apariciones) la actuación, producción y cualesquiera otros derechos, servicios y materiales necesarios para la realización de las actuaciones públicas en concierto del grupo U2 en su gira por España. En el seno de esta relación contractual, la promotora española efectuó a la sociedad de los Países Bajos el pago correspondiente a la actuación propiamente artística (que ahora no es objeto de discusión) y además, efectuó sendos pagos a dos sociedades residentes en Irlanda, uno de ellos por los servicios de producción de los conciertos de Madrid y Barcelona, incluyendo el sonido, luz, escenario, láser y vídeo, y el otro por la prestación de los servicios de organización y consultoría para los dos conciertos referidos.

Pues bien, en contra de la tesis mantenida por el contribuyente (y aceptada por la Audiencia Nacional en la instancia⁵⁸⁴), en virtud de la cual estos pagos correspondían a

⁵⁸³ El contenido del citado párrafo 4 es el siguiente: “Una persona física puede dirigir un espectáculo y actuar en él o puede dirigir y producir un programa de televisión o una película y actuar también en cualquiera de los dos. En tales casos, será necesario considerar la naturaleza de la actividad concreta de esa persona en el Estado donde tiene lugar la actuación. Si en sus actividades en ese Estado predomina el aspecto escénico, el artículo será aplicable a la totalidad de la renta correspondiente que tal persona obtenga en ese país. Si, por el contrario, el elemento escénico constituye una parte insignificante de su actividad en ese Estado, el conjunto de la renta quedará fuera del artículo. En situaciones intermedias será necesario acudir a una regla de reparto”.

⁵⁸⁴ El razonamiento de la Audiencia Nacional en su sentencia de 28 de enero de 2010 aparece resumido en el siguiente fundamento: “Conforme a lo declarado en relación con la interpretación del citado artículo 17 del Convenio, las rentas sometidas a tributación en España por la actuación del grupo musical ‘U2’ son las obtenidas ‘directa o indirectamente’ por su actuación personal, es decir, a la renta en manos de los artistas (*look throug approach*), y que, en el presente caso, viene reflejada en las dos facturas emitidas por la entidad irlandesa EVENCORP LTD, con un importe total de 624.000 US \$, sin que sea procedente la calificación en globo como ‘renta artística’ de los importes satisfechos por la promotora de los conciertos a las diversas entidades participantes en conseguir esas actuaciones musicales y su puesta en escena, en lo que podría denominarse como una especie de asociación temporal de empresarios tendente a conseguir las actuaciones del grupo musical; pues no es lo mismo la obtención ‘directa o indirecta’ de la renta obtenida por el artista por su actuación personal, por su actividad profesional personal, de la que deriva esa renta, con los pagos realizados a otras empresas por los servicios prestados y que ‘están relacionadas con la actuación musical’, como en este último sentido afirma la resolución impugnada, dado que la norma exige que la renta sea ‘directa o indirectamente’ obtenida por un artista por sus representaciones o actuaciones, lo que exige una relación directa entre actuación y renta obtenida, quedando a extramuros la parafernalia que conlleva la presentación de la actuación y que puede dar lugar a otros pagos cuya calificación fiscal es diferente al de ‘renta artística’, como pueden ser el de ‘cánones’ o de ‘beneficios empresariales”.

diversos gastos de suministro de equipos, a servicios y demás prestaciones necesarias para la realización del concierto y, en consecuencia, debían calificarse como beneficios empresariales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 del Convenio firmado entre España e Irlanda, el Tribunal Supremo acogió la postura de la Administración tributaria para considerar que, si bien es cierto que las sociedades irlandesas habían recibido dichas retribuciones en calidad de rendimientos por la prestación de los servicios necesarios para el desarrollo material de los conciertos, dichos pagos, junto con los efectuados a la entidad de los Países Bajos que fue retribuida por la prestación de los servicios artísticos del grupo en sus actuaciones (sobre los cuales no se discutía su calificación como renta artística), remuneraban en conjunto la gira de U2 en España y, por tanto, podían ser sometidos a gravamen en virtud del artículo 17.2 del Convenio entre España e Irlanda.

Para llegar a tal conclusión, la argumentación jurídica que sigue el Tribunal Supremo en su sentencia es ciertamente confusa y, a nuestro modo de ver, otra vez errática. De nuevo, a la hora de analizar la calificación de las rentas el Tribunal comienza haciendo referencia a la normativa doméstica, en este caso a la entonces vigente Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en su artículo 45, al referirse a la actuación de artistas y deportistas, señalaba que tendrían la consideración de rendimientos obtenidos en España los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal, en territorio español, de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a sociedades⁵⁸⁵. Según razona el Tribunal Supremo, esta norma “amplía para artistas y deportistas el concepto de renta obtenida en España, entendiendo como rendimientos obtenidos en España aquellos rendimientos que obtenga una entidad no residente que se deriven, directa o indirectamente, de una actuación realizada en España”. Es cierto que el precepto citado supone una ampliación de las rentas que se entienden obtenidas en España, incluyendo las derivadas no solo de la actuación artística o deportiva, sino también las de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación. Pero esa ampliación limita sus efectos, como no puede ser de otra forma, a su propio ámbito de aplicación, es decir, a la función que desempeña la norma interna como definidora de los puntos de conexión de las rentas obtenidas por no residentes en territorio español. Pretender extender esa ampliación del concepto de renta artística al plano de los convenios para evitar la doble imposición supone desconocer la prevalencia jerárquica de la que estos gozan como tratados internacionales que son, pues uno de los Estados contratantes no puede modificar de manera unilateral el sentido y el objeto de la norma convencional⁵⁸⁶. Y en este sentido, lo cierto es que el concepto de renta artística que resulta de nuestra normativa interna es más amplio que el que contiene el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE y delimitan los Comentarios, pues mientras que estos últimos exigen que las rentas accesorias a la actuación guarden con esta una estrecha

⁵⁸⁵ Este artículo es similar al que hoy encontramos en el texto refundido la Ley IRNR, en su artículo 13.1.b), y en virtud del cual se consideran obtenidas en territorio español las rentas de actividades o explotaciones económicas “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”.

⁵⁸⁶ Al igual que, en sentido contrario, la norma convencional nunca puede extender el hecho imponible que contempla la normativa del Estado de la fuente pues, como sabemos, aquella se limita a reconocer la potestad de gravamen, pero no crea ni establece obligaciones tributarias concretas. En esta misma línea puede consultarse SANDLER (1995), pág. 191, ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2005), pág. 267, GNOTH (2007), pág. 319, o CORDEWENER (2015), pág. 1385.

conexión, la norma española extiende el concepto a cualquier rendimiento derivado, directa o indirectamente, de la actuación personal del artista o deportista o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, sin exigir ningún tipo de vinculación o conexión especial entre unas y otras⁵⁸⁷.

Tras estas alusiones a la norma interna, el Tribunal Supremo pasa a analizar el artículo 17.2 del Convenio entre España e Irlanda, pero lo hace examinando exclusivamente la supuesta función anti-elusiva del precepto para indicar que en él no se exige ni que el artista controle directa o indirectamente la sociedad interpuesta, ni que aquel o personas a él vinculadas participen de algún modo en los beneficios de dicha sociedad, y terminar concluyendo que, como consecuencia de lo anterior “el apartado 2 del artículo 17 resulta aplicable en todos los casos en que las rentas relativas a actuaciones artísticas se atribuyan a cualquier persona distinta del artista que las realiza”.

Sin más argumentación que esta, el Alto Tribunal llega a la conclusión de que las cantidades satisfechas a las sociedades irlandesas, dado que retribuyeron los servicios de producción, organización y consultoría de los conciertos de Madrid y Barcelona, fueron “rentas derivadas de las actuaciones en España del Grupo ‘U2’ que el Convenio permite que sean sometidas a tributación en el territorio en el que se realizó la actividad artística”.

En nuestra opinión, la solución adoptada no puede ser más desacertada y, para comprobarlo, basta con recordar algunos de los Comentarios del Modelo de Convenio a los que ya hemos aludido. Así, el párrafo 7 de los Comentarios (que ya se encontraba incorporado a la versión de los Comentarios vigentes al momento de las actuaciones del grupo U2 en España) señala expresamente que “la renta que obtienen los productores, etc., por la organización de las actuaciones de un artista o un deportista queda fuera del ámbito del artículo”, a no ser que se trate de rentas que perciben por cuenta del artista o el deportista, algo que el Tribunal Supremo ni si quiera se planteó en su sentencia. Por su lado, el párrafo 11.4, indica que el artículo 17 “claramente no cubre los ingresos de todas las empresas que participan en la producción de espectáculos o eventos deportivos”, y en ese sentido, a modo de ejemplo, excluye del ámbito de aplicación del apartado 2 “los ingresos percibidos por el promotor independiente de un concierto por la venta de entradas y la asignación de espacios publicitarios”, lo que aplicado al caso que nos ocupa debería haber conducido a la exclusión del ámbito de aplicación del precepto de las rentas abonadas por servicios de sonido, luz, escenario, láser y video, y los de organización y consultoría⁵⁸⁸.

⁵⁸⁷ En este sentido entendemos que la argumentación dada en el asunto U2 por el Abogado del Estado no puede ser más desafortunada, pues equipara en este punto el ámbito objetivo de la norma doméstica al del artículo 17 del Modelo de Convenio: “Como se ha dicho, la normativa interna aplicable, el artículo 45.1 de la Ley 43/1995, sin contradicción con el convenio de doble imposición, alude a cualquier actividad ‘relacionada’ con la actuación artística, siempre que el rendimiento se atribuya a entidades. (...) Los Comentarios al Modelo de Convenio fiscal del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se expresan en el mismo sentido, ya que el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 17 sobre imposición de artistas y deportistas señala, entre otras cosas, que: ‘El elemento de beneficio obtenido por la persona jurídica en relación con la actuación se someterá a imposición con arreglo al apartado 2’”.

⁵⁸⁸ A similar conclusión llega PLAZA ROMERO (2013), pág. 665, para el cual “el alcance del artículo 17.2 del Convenio entre España e Irlanda, en la interpretación que se deriva de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, es más limitado de aquel que le atribuye el Tribunal Supremo, no alcanzando a cualquier tipo de renta derivada de la actuación, sino únicamente a los rendimientos que se deriven directa o indirectamente de la actuación personal del artista, ya se cobren por este o por una Sociedad tercera. En

Estas dos sentencias ponen de manifiesto, a nuestro modo de ver, una interpretación errónea del ámbito objetivo de aplicación del artículo 17.2 (y, por ende, también del artículo 17.1) del Modelo de Convenio de la OCDE por parte del Tribunal Supremo. Y aunque las sentencias comentadas iban referidas a rentas artísticas, nada obsta a que se puedan dar en el futuro supuestos similares en el sector deportivo y, más en concreto, en el ámbito del fútbol profesional. Y es que, como ya hemos podido comprobar al analizar el ámbito subjetivo del precepto, los clubes de fútbol han evolucionado en las últimas décadas de tal forma que en la actualidad se encuentran mucho más próximos al concepto de entidades empresariales con un ámbito de actuación marcadamente mercantil que al de una entidad deportiva cuya actividad principal o predominante es la de servir de vehículo para la actuación colectiva de sus jugadores. Como consecuencia de esta evolución, las fuentes de ingresos de los clubes profesionales de fútbol se han multiplicado y ahora los rendimientos provenientes de la actividad puramente deportiva se han visto superados por otros ingresos de distinta naturaleza como los derivados de la explotación de los derechos televisivos, los provenientes del patrocinio o la publicidad, el *merchandising*, el traspaso de jugadores, etc. Por ello, se hace necesario que analicemos los ingresos que de manera más frecuente perciben los clubes de fútbol, así como aquellos otros sujetos que en algún modo pueden considerarse vinculados a la actividad deportiva de los futbolistas, para examinar bajo qué circunstancias es posible sostener su inclusión dentro del ámbito objetivo de aplicación del artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE.

3.1. Ingresos de los equipos de fútbol (clubes y selecciones nacionales)

Dentro del mundo del fútbol los principales actores que pueden verse beneficiados por la actividad deportiva de los futbolistas son los propios equipos. En ese sentido, aunque ya hemos dejado clara nuestra postura o nuestras advertencias sobre la predominante naturaleza empresarial de la que participan en la actualidad los ingresos de los clubes de fútbol⁵⁸⁹, lo cierto es que a tenor de la redacción dada al artículo 17.2 y de los Comentarios

consecuencia, debería prevalecer lo previsto en el artículo 17.2 del Convenio que llevaría a la exclusión de gravamen en España de las rentas ajenas a la propia actuación artística”. Del mismo modo, parece que la Administración tributaria, en contra de lo que en su momento sostuvo en los casos Julio Iglesias y U2, también ha terminado por acoger esta posición o, al menos, ese es el criterio que se desprende de la Consulta Vinculante V1678-14, de 1 de julio de 2014, de la Dirección General de Tributos, en la que se planteaba un supuesto en el que una sociedad residente en Estados Unidos iba a ser contratada para prestar servicios en la producción de un concierto en España de una banda musical estadounidense. En su contestación, la Dirección General de Tributos descartó la aplicación del precepto dedicado a las rentas artísticas en el Convenio entre España y Estados Unidos al considerar lo siguiente: “De los datos ofrecidos por el consultante se desprende que la prestación de servicios contratada es la de producción del evento en España, sin relación con las actividades personales de los artistas del espectáculo. Se describen de manera muy detallada los conceptos en los que se desglosan los gastos de producción, de carácter claramente técnico en la mayoría de los casos, que difícilmente pueden identificarse con la actuación personal de los artistas de la banda, como pueden ser el montaje del escenario, el transporte, servicios administrativos, etc. Además, varias de las actividades descritas pueden identificarse literalmente con las citadas en el párrafo 3 de los Comentarios antes transcrito (cámaras, directores, coreógrafos, productores...). En estas circunstancias, las rentas pagadas al consultante no se entienden obtenidas en España, de acuerdo con lo dispuesto en Convenio hispano estadounidense y la interpretación de los Comentarios del MOCDE, quedando exentas en España”.

⁵⁸⁹ Ese predominio de la naturaleza empresarial quizás se aprecia con menos claridad en el caso de las selecciones nacionales, pues en este caso no hablamos de entidades mercantiles que han de responder ante sus accionistas y que cuentan con una estructura empresarial bien definida, sino de un equipo de fútbol que depende de una federación deportiva (en el caso de España, la RFEF es una entidad asociativa privada, si

al Modelo de Convenio de la OCDE no se puede negar que tales entidades se encuentren incluidas en el ámbito subjetivo de aplicación del precepto, lo que nos obliga a examinar sus diferentes fuentes de ingresos para determinar cuáles de ellos pueden ser considerados rendimientos que derivan de la actuación deportiva de sus futbolistas, pues no olvidemos que, como hemos venido repitiendo a lo largo del presente Capítulo, solo estas rentas pertenecerán al ámbito de aplicación objetiva del precepto y, en consecuencia, solo ellas podrán ser sometidas a gravamen en el país de la fuente en virtud del artículo 17.2.

3.1.1. Premios deportivos y otros ingresos por competición

Si hay una modalidad de ingresos en los que se puede observar de una manera más diáfana la conexión con la actividad deportiva de los futbolistas son aquellos que perciben los clubes de fútbol y las selecciones nacionales por el simple hecho de participar o por lograr un determinado resultado en una competición o evento deportivo. En tal sentido, es bastante frecuente, sobre todo en las competiciones de ámbito internacional (que precisamente serán las que puedan provocar más situaciones en las que entre en juego el artículo 17.2, por tratarse de rentas que los equipos perciben con motivo de actuaciones realizadas fuera de su país de residencia), que la entidad organizadora distribuya entre los equipos participantes, o al menos entre aquellos que alcancen ciertos resultados, parte de los ingresos de la competición.

En el caso de las competiciones de ámbito europeo, estas cantidades han ido aumentando progresivamente en los últimos años hasta alcanzar cifras realmente elevadas. Así, por ejemplo, en la temporada 2018/2019, la UEFA ha destinado a los clubes participantes en sus competiciones cerca del 90 por 100 del total de los ingresos obtenidos con la explotación y promoción de las mismas, lo que ha supuesto un reparto de 2.550 millones de euros, de los cuales 2.040 millones han sido distribuidos entre los clubes que compitieron en la *UEFA Champions League* y en la Supercopa de la UEFA y los restantes 510 entre los clubes participantes en la *UEFA Europa League*⁵⁹⁰.

Tomando como referencia la primera de ellas, por ser la competición de clubes que genera mayores ingresos a nivel mundial, comprobamos que los importes son distribuidos entre los clubes participantes en función de distintos parámetros y por diferentes conceptos, pudiendo distinguirse dentro de aquellos cuatro partidas fundamentales:

- Un 25to es destinado a los pagos iniciales, lo que significa que cada uno de los 32 clubes que se clasifican para disputar la fase de grupos de la competición recibe el mismo importe fijo.
- Un 30% es asignado a los pagos fijos por resultados, donde una parte se distribuye en función de los resultados obtenidos en los distintos partidos de la fase inicial de

bien de utilidad pública). No obstante, también las selecciones nacionales cuentan en la actualidad con unas fuentes de ingresos similares a las de los clubes profesionales, donde predominan la venta de los derechos televisivos y los ingresos por publicidad y patrocinio.

⁵⁹⁰ Estas cifras han sido publicadas por la UEFA y pueden consultarse en el siguiente enlace (último acceso en octubre de 2019): <https://es.uefa.com/uefachampionsleague/news/newsid=2562419.html>

grupos y la otra parte se entrega a los equipos que vayan superando las distintas fases eliminatorias⁵⁹¹.

- Un 30% se distribuye sobre la base de un ranking de coeficientes que se basa en el rendimiento deportivo de los equipos en los últimos diez años⁵⁹².
- Finalmente, un 15% se destina a los importes variables (“*market pool*”), que se distribuye de acuerdo con el valor proporcional de cada mercado televisivo representado por los clubes que toman parte en la *UEFA Champions League* (de la fase de grupos en adelante). Las diferentes cuotas de mercado son distribuidas entre los clubes participantes en la competición que pertenecen a una misma federación.

Como vemos, aunque todas estas cantidades son abonadas a los clubes con motivo de su participación en la *UEFA Champions League*, lo cierto es que cada uno de los conceptos retribuidos responde a una motivación distinta, de ahí que, para poder determinar si se trata de ingresos que derivan de una actuación deportiva (es decir, de la intervención del equipo en uno o varios partidos) y, en consecuencia, si entran en el ámbito objetivo de aplicación del artículo 17, debemos analizar la causa última de cada uno de ellos.

Comenzando por los pagos iniciales, podría entenderse que esta cantidad es el premio fijo que reciben los diferentes clubes por disputar la fase inicial de la competición y que, por tanto, debería ser considerado un ingreso vinculado a las actuaciones deportivas del equipo durante la fase inicial de grupos, es decir, un ingreso vinculado a los seis partidos que se disputan en dicha fase (tres partidos como local, en el propio país de residencia, y tres partidos como visitante, en los países de los otros tres equipos del grupo), por lo que cada uno de los países implicados podría someter a gravamen una sexta parte del importe fijo percibido por cada uno de los tres clubes no residentes por este concepto (esto es, la parte proporcional al partido disputado por cada club extranjero en su territorio). Sin embargo, también cabe sostener que, al tratarse de un importe fijo que cada club percibe por el mero hecho de clasificarse para la fase de grupos de la competición, estaríamos ante un ingreso que, en primer lugar, no depende de las actuaciones deportivas del equipo

⁵⁹¹ Según la información publicada por la UEFA, en la temporada 2018/2019 estos pagos fijos ascendieron a 585 millones de euros, distinguiéndose:

- Por un lado, las bonificaciones de rendimiento para la fase de grupos, que se abonan por cada partido ganado (2,7 millones de euros era el premio por cada victoria) o empatado (900.000 euros por empate).
- Por otro lado, los clubes que se clasificaron para la fase eliminatoria recibieron las siguientes cantidades:
 - Clasificación para los octavos de final: 9,5 millones de euros por club.
 - Clasificación para los cuartos de final: 10,5 millones por club.
 - Clasificación para las semifinales: 12 millones de euros por club.
 - Clasificación para la final: 15 millones por club.
 - El campeón de la UEFA Champions League recibió un pago adicional de cuatro millones de euros.
 - Los dos clubes clasificados para la Supercopa de la UEFA recibieron 3,5 millones de euros cada uno, y el ganador se embolsó un millón adicional.

⁵⁹² Tal y como informa la propia UEFA, este novedoso ranking está basado en un sistema de puntos que tiene en cuenta el rendimiento deportivo y las competiciones europeas ganadas en los últimos 10 años. En base a estos parámetros, el montante total (585,05 millones para la temporada 2018/2019) se divide en 'cuotas de coeficiente', de forma que cada cuota tiene un determinado valor (1,108 millón de euros en la temporada 2018/2019). El equipo participante con menor ranking recibe una cuota (1,108 millón de euros) y se va añadiendo una cuota extra a cada posición del ranking, por lo que el equipo con mejor ranking recibe 32 cuotas (35,46 millones). El ranking de clubes actualizado puede consultarse en la página web de la UEFA: <https://es.uefa.com/memberassociations/uefarankings/revenue/index.html>

en la propia competición continental sino, por lo general, de la posición alcanzada el año anterior en el campeonato regular de liga de su país⁵⁹³; y, en segundo lugar, que no remunera los resultados concretos que el club consiga durante la fase de grupos. De ahí que, en nuestra opinión, debamos inclinarnos por defender que tales importes no pueden ser considerados como rentas derivadas de la actuación deportiva de los futbolistas en los distintos partidos que su equipo dispute durante esa fase inicial. En este sentido, entendemos que lo que pretende la UEFA con estos pagos iniciales es dotar de mayores recursos económicos a los equipos participantes en sus competiciones, de manera que, por el simple hecho de clasificarse para la fase inicial, estos puedan contar con un mayor presupuesto para invertir en su plantilla deportiva.

Por lo que respecta a los pagos fijos por resultados, tanto por la parte que retribuye a los equipos en función del resultado de sus partidos durante la fase de grupos, como por las cantidades que son abonadas a aquellos equipos que van superando las distintas fases eliminatorias, parece claro que su objetivo y fundamento es el de premiar a los equipos por los resultados alcanzados en los distintos partidos o eliminatorias, por lo que, en este supuesto, sí resultan vinculados de una manera clara y directa a la actuación deportiva de sus jugadores en la competición. Por lo tanto, los diferentes países donde se disputen partidos de la fase de grupos podrán someter a gravamen las cantidades que, en su caso, percibieran los clubes extranjeros que ganaran o empataran dichos partidos. Del mismo modo, las cantidades recibidas por alcanzar una determinada eliminatoria también podrán ser gravadas en la fuente, pero, en este caso, nos encontraremos con algunos problemas a la hora de atribuir esas cantidades a una o varias actuaciones del equipo. Así, por ejemplo, el importe que un equipo perciba por clasificarse para los octavos de final (es decir, por ser uno de los dos primeros clasificados en la fase inicial de grupos): ¿Se ha de distribuir entre los seis partidos que el equipo disputó durante la fase de grupos? ¿Tendría, en ese caso, el mismo valor un partido ganado que uno perdido? ¿No sería más lógico repartir el premio en función del número total de puntos obtenidos por el equipo y atribuir a cada país la cantidad proporcional a los puntos que el club obtuvo en los partidos disputados en su territorio? Como ya vimos cuando estudiamos los premios que perciben los jugadores, la respuesta a estas cuestiones no es sencilla y, dado que los Comentarios al precepto no ofrecen soluciones al respecto, dependerá en última instancia del criterio que siga cada país de acuerdo con su normativa interna o los criterios manejados por su Administración tributaria.

Igualmente, en el caso de aquellos equipos que superen las fases eliminatorias que se disputan a doble partido (octavos de final, cuartos de final y semifinales), creemos que no podría entenderse que el premio deriva en su totalidad de una única actuación deportiva, sino de la eliminatoria en su conjunto, por lo que el país en cuestión solo podría someter a gravamen la mitad del importe recibido por el equipo extranjero que consiga pasar la eliminatoria. En consecuencia, tan solo el premio que perciba el club ganador de

⁵⁹³ Para acceder a la fase de grupos de la *UEFA Champions League* (que a día de hoy la disputan 32 equipos) hay actualmente tres vías: la primera, alcanzar una determinada posición en el campeonato nacional de liga de las federaciones mejor calificadas en el ranking UEFA (24 equipos, entre ellos los 4 primeros clasificados de la liga española); la segunda, ganar la última edición de la *UEFA Champions League* o de la *UEFA Europa League* (dos equipos); y la tercera, superar una ronda previa eliminatoria para equipos procedentes de federaciones de menor nivel (6 equipos).

la final sería atribuible de manera íntegra, al depender de un único partido, a la actuación realizada en el país donde este se dispute⁵⁹⁴.

En cuanto a los importes que son satisfechos atendiendo al ranking de coeficientes elaborado en función del rendimiento de los últimos diez años, se trata de rentas que, de nuevo, no dependen de las actuaciones deportivas de los equipos durante la propia competición ni de los resultados que estos alcancen en ella, sino de actuaciones pasadas y, en concreto, de la trayectoria deportiva y de los logros alcanzados durante los últimos diez años, por lo que no es posible vincular el cobro de esas cantidades a un único evento o actuación deportiva, sino a un cumulo de actuaciones que resulta imposible individualizar, de ahí que debemos descartar la aplicabilidad del artículo 17 a este tipo de ingresos.

Por último, por lo que se refiere a los ingresos variables que se reparten en función del valor proporcional de cada mercado televisivo representado por los clubes participantes, nuevamente hemos de excluirlos del ámbito de aplicación del precepto pues los factores que son tenidos en cuenta para determinar el importe que ha de recibir cada equipo atienden a diversas circunstancias y parámetros que resultan ajenos a sus actuaciones deportivas en la competición⁵⁹⁵, lo que hace que sea imposible atribuir, ni siquiera de manera indirecta, tales ingresos a la actuación realizada en uno o varios de los países donde se desarrolla la competición. Además, como veremos en el siguiente epígrafe, esta es la solución que se desprende de los Comentarios al precepto si tenemos en cuenta que, en definitiva, se trata de un reparto de los ingresos que la UEFA recibe por la venta de los derechos televisivos de la competición.

De esta forma comprobamos que, aún dentro de los llamados ingresos por competición, no todas las cantidades abonadas a los clubes se encuentran relacionadas con la actuación deportiva -o diferentes actuaciones- que dichos equipos llevan a cabo durante el desarrollo de la misma. En suma, cuando nos encontremos ante torneos o eventos deportivos de este tipo, ya sean de clubes o de selecciones nacionales, será necesario analizar la naturaleza de cada pago, así como las circunstancias concretas que lo motivan, para determinar su vinculación efectiva con las actividades deportivas de los equipos y, por ende, de sus futbolistas.

Lo que sí resultará indiferente a los efectos de los convenios es la identidad del sujeto que abone el premio deportivo, pues tal y como reconocen los Comentarios oficiales, el

⁵⁹⁴ Seguramente las dificultades que plantea la atribución y reparto de estos premios por resultados entre las diferentes actuaciones deportivas de los equipos es una de las razones que ha llevado a los países europeos a alcanzar una especie de consenso tácito en virtud del cual este tipo de ingresos derivados de su participación en la *Champions League* no se vienen gravando en la fuente (*Vid. supra*, nota 349). Paradójicamente, las únicas medidas que los Estados han venido adoptando en este ámbito para tratar de evitar los problemas de tributación en la fuente tienen que ver con los ingresos que derivan de la final, que son, precisamente, los únicos ingresos que no plantean las dificultades de atribución y localización a las que estamos haciendo referencia. Volveremos sobre esta cuestión cuando analicemos en el siguiente Capítulo las medidas unilaterales adoptadas por los Estados para evitar los supuestos de doble imposición.

⁵⁹⁵ Los importes distribuidos en concepto de “*market pool*” a cada club dependen de cinco factores:

- 1) Cantidad final en el “*market pool*”.
- 2) La composición del grupo de clubes participantes en la *UEFA Champions League*.
- 3) El número de clubes de cada federación que compite en la *UEFA Champions League*.
- 4) La posición final de cada club participante en su competición nacional de la temporada anterior.
- 5) La actuación de cada club en la *UEFA Champions League*.

criterio de tributación en el país de la fuente establecido en el artículo 17 se aplica independientemente de quién satisfaga la remuneración, poniendo el ejemplo de los premios y las primas que son satisfechos a un equipo (o a un deportista) por parte de una federación nacional, una asociación o una liga por su participación en un particular evento deportivo⁵⁹⁶. Conviene hacer hincapié en que el Comentario aludido (párrafo 8.1), aunque esté situado sistemáticamente dentro de los Comentarios al apartado 1 del artículo 17, engloba de manera expresa en su razonamiento tanto a las cantidades satisfechas a personas físicas como a equipos. Así pues, el apartado 2 del precepto también será de aplicación cuando el premio sea abonado por cualquier otro sujeto, como podría ser el caso de los patrocinadores oficiales del evento e, incluso, del patrocinador particular del club en cuestión.

Y, del mismo modo, resulta irrelevante a estos efectos si se trata de una competición oficial o si, por el contrario, nos encontramos ante un torneo o un partido amistoso. Como ya advertimos, el artículo 17 no exige que el lance deportivo del que deriven las rentas sea un partido de competición oficial y, ni tan siquiera, profesional. Así, las cantidades que son abonadas a los clubes en las cada vez más frecuentes ‘giras de verano’ con motivo de su participación en distintos actos deportivos (partidos amistosos, competiciones organizadas por patrocinadores u otros promotores privados, trofeos veraniegos, exhibiciones, etc.⁵⁹⁷) también entrarían dentro del ámbito de aplicación del precepto y, en consecuencia, podrán ser gravadas por el país donde tenga lugar el evento en cuestión.

En nuestra opinión, no obstante, es precisamente en este tipo de giras y competiciones no oficiales donde pueden apreciarse de una manera más clara los fines comerciales y, en definitiva, empresariales de la actividad de los clubes de fútbol, pues en estos casos es evidente que el resultado de la competición pasa a un segundo plano y la actividad deportiva se convierte en pretexto para explotar comercialmente un determinado mercado (normalmente el de un país con una potente economía donde el fútbol no cuenta con tanto arraigo histórico como en Europa). Es por ello por lo que, especialmente en estos supuestos, no tenemos claro que subsista una justificación suficiente al tratamiento excepcional que este tipo de rentas reciben en los convenios para evitar la doble imposición, pues mientras que el resto de empresas solo pueden ver sometidos a gravamen sus beneficios empresariales en el país de la fuente si operan en su territorio a través de un establecimiento permanente, a los clubes de fútbol, aun actuando como verdaderas entidades empresariales, no se les exige una vinculación mínimamente estable con el territorio de dicho país, sino que su mera presencia, por breve que sea (siempre que esté relacionada con una actividad deportiva, eso sí), implicará la posibilidad de que el país de la fuente grave los rendimientos derivados de su actividad.

⁵⁹⁶ Véase el párrafo 8.1 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE.

⁵⁹⁷ Como ya vimos en el Capítulo I (*Vid. supra*, nota 70), una de estas nuevas competiciones no oficiales es la *International Champions Cup* que se viene disputando todos los veranos desde el año 2013 en múltiples sedes localizadas en varios países, principalmente en Estados Unidos, y donde año tras año compiten los equipos europeos más destacados. En TORIBIO BERNÁRDEZ (2019 a) examinamos los principales problemas prácticos que la participación en este tipo de competiciones puede suponer a la hora de tributar para los futbolistas residentes en España.

3.1.2. Ingresos por la comercialización de los derechos televisivos

Tal y como hemos visto, de un tiempo a esta parte los ingresos provenientes de la explotación de los derechos para retransmitir en televisión (y en otras plataformas audiovisuales) los partidos y otros eventos deportivos han pasado a ocupar una posición más que destacada en la cuenta de resultados de los clubes de fútbol. La globalización de las tecnologías, la popularización del fútbol a nivel mundial y los nuevos modelos de comercialización centralizada de los derechos⁵⁹⁸, han permitido que los clubes hayan multiplicado en los últimos años de manera muy significativa los llamados ‘ingresos televisivos’.

Que este tipo de ingresos guarda cierta relación con la actividad deportiva de los futbolistas es evidente, pues en ausencia de dicha actividad no habría derechos que vender ni, en consecuencia, renta que percibir por parte del propietario de los derechos (que en muchas ocasiones serán los propios clubes). Sin embargo, para que resulte de aplicación, ya sabemos que al artículo 17.2 no le vale cualquier tipo de relación, sino que, como hemos venido reiterando, ha de tratarse de una estrecha conexión entre el ingreso en cuestión y una concreta actuación deportiva que tenga lugar en el país de la fuente. En tal sentido, los Comentarios dejan claro que para que exista tal conexión, los ingresos por la venta de los derechos para la retransmisión simultánea del evento tienen que terminar siendo redistribuidos entre los jugadores o pagados en su beneficio, pues de lo contrario, si son percibidos por el propietario de los derechos o por el club en su propio beneficio, el artículo 17.2 no resultará de aplicación y habría que aplicar, en su caso, el artículo 7, dedicado a los beneficios empresariales, o el artículo 12, si atendiendo a la normativa del país de la fuente en materia de propiedad intelectual tales ingresos pueden ser calificados como cánones⁵⁹⁹.

Sin embargo, como advertíamos al comienzo de este apartado, nuestro Tribunal Supremo no parece seguir este criterio, pues en su sentencia de 11 de junio de 2008 (caso *Julio Iglesias*)⁶⁰⁰ entendió que los rendimientos que obtuvo la entidad titular de los derechos de retransmisión de una gira de conciertos celebrados en España por la cesión de tales derechos para grabar uno de los conciertos y retransmitirlo posteriormente por televisión debían ser calificados como rentas derivadas de la actuación artística del cantante y, en consecuencia, que tales rentas podían ser gravadas en España en virtud del artículo 17 del Convenio aplicable. Vemos, pues, que la interpretación que hace el Tribunal Supremo se separa de aquella que fijan los Comentarios en dos puntos: por un lado, porque los

⁵⁹⁸ *Vid. supra*, nota 57.

⁵⁹⁹ Nos estamos refiriendo al párrafo 9.4 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, que fue incorporado en la última revisión efectuada en el año 2014 y cuya versión original en inglés señala lo siguiente: “Where, however, the payment is made to a third party (e.g. the owner of the broadcasting rights) and that payment does not benefit the performer, the payment is not related to the personal activities of the performer and therefore does not constitute income derived by a person as an entertainer or sportsperson from that person’s personal activities as such. For example, where the organiser of a football tournament holds all intellectual property rights in the event and, as such, receives payments for broadcasting rights related to the event, Article 17 does not apply to these payments; similarly, Article 17 will not apply to any share of these payments that will be distributed to the participating teams and will not be re-distributed to the players and that is not otherwise paid for the benefit of the players. Whether such payments will constitute royalties covered by Article 12 will depend, among other things, on the legal nature of such broadcasting rights, in particular under the relevant copyright law”.

⁶⁰⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 11 junio de 2008 (Rec. 7710/2002).

derechos cedidos no facultaban a la entidad para la retransmisión simultánea de la actuación, sino solamente para su grabación y retransmisión en diferido (en esos casos los Comentarios se inclinan por otorgar a las rentas abonadas la calificación de cánones), y por otro lado, porque el Tribunal Supremo no se detuvo a verificar si las rentas satisfechas a la entidad cesionaria de los derechos fueron redistribuidas al artista o le beneficiaron de algún modo.

Similar criterio al del Tribunal Supremo parece haber adoptado Alemania, que en la última versión de los Comentarios, publicada en el año 2014, efectuó una reserva al artículo 17 del Modelo de Convenio advirtiendo que se reservaría el derecho a incluir en sus convenios bilaterales una previsión con arreglo a la cual los ingresos que una persona obtuviera por la cesión de los derechos para la retransmisión en directo o para llevar a cabo cualquier otra explotación comercial de las actividades personales de un artista o un deportista podrían ser sometidos a gravamen en el país donde tales actividades fueran realizadas. A pesar del sentido de la mencionada reserva, no parece que fuera esta la línea que venían siguiendo los tribunales alemanes, pues tan solo dos años antes, en 2012, una resolución del *Bundesfinanzhof* vino a sostener que este tipo de ingresos no podían entenderse incluidos en el texto del artículo 17.1 y, en consecuencia, tampoco en el del apartado 2, dejando claro que este último explícitamente se refiere a ingresos artísticos o deportivos en el mismo sentido que el primero, por lo que al no tratarse de rentas derivadas de la actuación personal del artista o deportista, sino a rentas obtenidas por una entidad con motivo de la explotación de tales actuaciones, lo que para el tribunal alemán constituía su actividad empresarial original, no puede considerarse que las mismas entren dentro del ámbito de aplicación del artículo 17.2⁶⁰¹.

Se trata, como vemos, de una cuestión no exenta de debate, de ahí que se hiciera necesaria la introducción de un párrafo en los Comentarios al artículo 17 que lidiara específicamente con este tipo de ingresos. Confiamos, por tanto, en que el nuevo párrafo 9.4 de los Comentarios ayude a los Estados a adoptar un criterio uniforme a la hora de someter a gravamen las cantidades que los clubes de fútbol perciban por la venta de los derechos para grabar y retransmitir sus partidos en el extranjero y, en concreto, que solo puedan ser sometidos a gravamen en la fuente en virtud del artículo 17 cuando quede acreditado que tales cantidades son redistribuidas entre los futbolistas⁶⁰² o bien que, de cualquier otra forma, son satisfechas a favor o en beneficio de aquellos.

⁶⁰¹ Véase CORDEWENER (2015), pág. 1405, para una referencia completa de la citada resolución. Según explica el autor, para el tribunal alemán la clave pasa por atender al texto concreto del convenio para evitar la doble imposición que se pretenda aplicar (en este caso se trataba del Convenio entre Alemania y Austria firmado en el año 2000), de manera que si en el mismo no se establece de una forma clara que los ingresos derivados de la explotación de una actividad artística o deportiva entran dentro del ámbito del artículo 17, el órgano judicial no puede realizar una interpretación extensiva del mismo.

⁶⁰² Para entender cumplido este requisito no es suficiente con que los jugadores perciban el salario ordinario por sus actividades a cargo del club, sino que han de participar de algún modo en los ingresos que el club obtenga por la venta de los derechos televisivos. No obstante, cuando esto ocurra y esas cantidades sean redistribuidas entre los futbolistas, resultará aplicable el artículo 17.1, pues el sujeto que finalmente percibirá las rentas derivadas de su actuación será el propio deportista, lo que, como ya dijimos, debería suponer la inaplicabilidad del apartado 2 a esas mismas cantidades, pues de lo contrario se podría dar un supuesto de doble imposición económica.

3.1.3. Derechos de traspaso de jugadores, cláusulas de rescisión y otros ingresos similares

Desde que el fútbol se convirtiera en un deporte profesional y los futbolistas se erigieran en trabajadores con un importante valor en el mercado, el traspaso de jugadores siempre ha representado una importante fuente de ingresos para los clubes. Sin embargo, ha sido en las tres últimas décadas cuando las cifras abonadas por los clubes de fútbol para hacerse con los servicios de los jugadores más destacados han experimentado un crecimiento sin precedentes, lo cual ha venido provocado, entre otros factores, por el aumento progresivo de los ingresos por televisión, con el consiguiente incremento generalizado del poder adquisitivo de los clubes, y por la llegada al fútbol (principalmente al europeo, pero también a otros países con menor tradición en esta disciplina deportiva) de capital procedente de otros sectores a través de empresarios extranjeros que cuentan con importantes recursos económicos.

Cuando hablamos de cantidades percibidas por el traspaso de jugadores nos estamos refiriendo a los derechos económicos que derivan de la transmisión de los derechos federativos de un club a otro, que son aquellos derechos que permiten que el futbolista pueda estar inscrito en una competición (tanto en los campeonatos nacionales de liga como en las competiciones internacionales) como jugador de un determinado club y, en consecuencia, que solo pueda ejercer su labor como futbolista profesional al servicio de este último. Recordemos que, en algunos países, como ocurre en España, la normativa sectorial permite que club y futbolista acuerden que este pueda rescindir unilateralmente el contrato laboral con el club abonando una determinada cantidad en concepto de indemnización por resolución anticipada, lo que en muchas ocasiones es aprovechado por otros clubes para conseguir el traspaso de estos jugadores mediante el pago, en nombre del futbolista, pero por cuenta en última instancia del club, de la referida indemnización (conocida comúnmente como ‘cláusula de rescisión’).

La pregunta que surge cuando se produce un traspaso internacional es, por tanto, si las cantidades que percibe el club de origen con motivo de ese traspaso pueden ser consideradas rentas derivadas de la actividad personal que el futbolista va a desarrollar en su nuevo club, pues de ser así, el artículo 17.2 del Modelo de Convenio permitiría que el país de destino pudiera someter a gravamen al club de origen por dicha renta. Sin embargo, coincidiendo con otros autores⁶⁰³, entendemos que estas cantidades no son abonadas como contraprestación por las actividades que el futbolista realizará a cargo de su nuevo club, sino que se trata de un pago de naturaleza indemnizatoria que tiene como finalidad compensar a su antiguo club por la extinción anticipada del contrato con el jugador traspasado y por la pérdida de los derechos federativos que le permitían hacer uso de sus servicios como futbolista. Por tanto, el artículo 17.2 no resultaría de aplicación a este tipo de ingresos⁶⁰⁴ y, en su lugar, habría que acudir al artículo 7, si entendemos que

⁶⁰³ Así, FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013), pág. 125, nota 28, entienden que los derechos de traspaso no son reconducibles al artículo 17 porque no están relacionados con una actuación concreta en el extranjero, o CORDEWENER (2015), pág. 1351, según el cual “*the transfer fee as such, when paid from the new club to the old club, does not fall into the ambit of Article 17 OECD MC, since the fee usually merely compensates the old club for giving up the right to any further engagements of the sportsperson concerned*”.

⁶⁰⁴ No obstante, debemos recordar que en ciertos Convenios bilaterales el artículo dedicado a las rentas de artistas y deportistas incluye una cláusula especial referida a los ‘*inducement payments*’, pagos que, dada

se trata de un rendimiento que el club obtiene dentro de su actividad empresarial ordinaria, o al artículo 21, si consideramos que estamos ante una ganancia patrimonial derivada de una indemnización por la pérdida de los derechos federativos del jugador (pues tales ganancias no encuentran acomodo en ninguno de los restantes artículos del Modelo de Convenio y, por tanto, hay que acudir a la regla que establece el artículo dedicado a “otras rentas”)⁶⁰⁵.

Ahora bien, podemos encontrarnos con supuestos en los que las condiciones pactadas entre el club cedente y el de destino sean algo más complejas y, en concreto, con situaciones en las que ambos clubes decidan incluir en el precio final del traspaso ciertos conceptos variables que, en no pocas ocasiones, suelen estar condicionados a la consecución de determinados logros deportivos por parte del futbolista traspasado o de su nuevo club. Así, por citar algunos ejemplos frecuentes, las partes pueden acordar que el club cesionario tenga que satisfacer un importe adicional al club cedente por el traspaso del jugador si este disputa un número mínimo de partidos a lo largo de alguna de las

la amplitud con la que aparecen definidos, podría entenderse que también incluyen los derechos de traspasos abonados entre clubes. Así sucede, por ejemplo, en el artículo 16 del Convenio para evitar la doble imposición entre Estados Unidos y Canadá, cuyo apartado 4 admite de manera expresa la tributación en la fuente de este tipo de ingresos, si bien sometidas a un límite máximo de gravamen del 15%: “4. *Notwithstanding the provisions of Articles XIV (Independent Personal Services) and XV (Dependent Personal Services) an amount paid by a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State as an inducement to sign an agreement relating to the performance of the services of an athlete (other than an amount referred to in paragraph 1 of Article XV (Dependent Personal Services)) may be taxed in the first-mentioned State, but the tax so charged shall not exceed 15 per cent of the gross amount of such payment*”. La regla exige que se trate de una cantidad satisfecha por un residente de uno de los Estados contratantes a un residente del otro Estado contratante como incentivo para firmar un acuerdo relativo a la prestación de los servicios de un deportista en este último Estado (siempre, eso sí, que no se trate de una renta que deba ser calificada como rendimiento del trabajo dependiente). Vemos, pues, que no se requiere que el pago sea hecho al propio futbolista (lo que en su momento catalogamos como una ‘prima de fichaje’), sino que basta con que sea realizado en favor de cualquier persona residente en el otro Estado contratante, lo que incluiría las cantidades abonadas al club cedente para posibilitar que el futbolista pueda suscribir un nuevo contrato con el club cesionario.

⁶⁰⁵ Esta misma solución es la que se desprende de la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de enero de 2001 (Rec. 1497/1997), en la que el tribunal concluyó que las cantidades satisfechas por el Real Madrid a un club argentino en concepto de derechos de traspaso de un jugador no podían ser sometidas a gravamen en España porque ni el artículo 21 del Convenio entre España y Argentina, dedicado a “otras rentas” (entre las que el Tribunal decidió incluir este tipo de rendimiento, a pesar de calificarlo como una “ganancia de capital”, ganancia que cuentan con un artículo propio, el 13, en el referido Convenio), ni el artículo 7, relativo a los beneficios empresariales, permitían el gravamen de esas cantidades en España, ya que, por lo que se refiere al artículo 21, se trataba de una ganancia producida en Argentina y, por tanto, gravable exclusivamente en dicho país, y, por lo que respecta al artículo 7, el club argentino no operaba en España a través de un establecimiento permanente, lo que impedía que fueran sometidas a gravamen en nuestro país. Por su parte, la Dirección General de Tributos, en la consulta V2164-14, de 5 de agosto de 2014, ha calificado este tipo de ingresos (si bien desde un punto de vista puramente doméstico, pues en este caso se trataba del traspaso a un club español de un futbolista procedente de Mónaco, país con el que España no tiene suscrito convenio para evitar la doble imposición) como ganancias patrimoniales, pues entiende que estamos ante una renta que deriva de la transmisión de la propiedad de un derecho que forma parte del inmovilizado de la sociedad transmitente. A partir de lo anterior y dado que el artículo 13.1.i) del texto refundido de la Ley del IRNR, en su apartado 2º), incluye entre las rentas que deben considerarse obtenidas en España, y por lo tanto sujetas al impuesto español, aquellas ganancias patrimoniales derivadas de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español, entiende el órgano consultivo que “los derechos adquiridos se van a ejercitar en España por la consultante, pasando a formar parte de su activo, por lo tanto se trata de una ganancia patrimonial sujeta en España”.

temporadas que pertenezca a su plantilla o si su nuevo club logra clasificarse para disputar una determinada competición.

En estos casos, la vinculación entre la cantidad adicional abonada por el club cesionario y la actividad del futbolista en calidad de deportista al servicio de dicho club puede resultar más perceptible, lo que podría llevar a sostener que, bajo esas específicas circunstancias, esa parte del importe del traspaso sí sería susceptible de ser gravada en el país de la fuente en virtud del artículo 17.2. Sin embargo, en nuestra opinión, el hecho de que una parte del precio del traspaso aparezca condicionada a la consecución de un determinado logro deportivo no significa que ese pago pierda su carácter indemnizatorio. Sencillamente, estaremos ante una obligación de pago sometida a una condición suspensiva, pero los importes que finalmente se abonaran en el caso de cumplirse tal condición, seguirían siendo parte del precio del traspaso y, en consecuencia, seguirían participando de esa naturaleza indemnizatoria que impide, a nuestro modo de ver, que puedan ser calificados como rendimientos por la actividad personal del futbolista traspasado.

3.1.4. Ingresos por la venta de entradas para los partidos y otras vías de explotación de los espacios deportivos

Aunque lo habitual es que este tipo de ingresos sean obtenidos por los clubes de fútbol cuando los partidos tienen lugar en su propio estadio, lo que, desde el punto de vista de la fiscalidad internacional, no merece mayor atención, ya que estaríamos ante rentas que un club obtiene en su país de residencia, sí es cierto que en determinadas ocasiones es posible que los clubes perciban una parte de los derechos de taquilla (venta de entradas) o de otras vías para la explotación comercial de los espacios deportivos (por ejemplo, de la colocación de elementos publicitarios en el estadio) cuando los partidos tienen lugar en el extranjero.

En estos supuestos nuevamente resulta necesario cuestionarse si las cantidades que los clubes perciben por estos conceptos derivan de la actuación personal de los futbolistas en el país de la fuente, a fin de determinar si les podría resultar aplicable el artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE⁶⁰⁶. En tal sentido, los Comentarios al precepto incorporaron en el año 2014 un nuevo párrafo que alude expresamente a este tipo de ingresos para indicar que no pueden ser calificados como rendimientos que derivan de las actividades personales de los deportistas y, por tanto, que deben quedar excluidos del ámbito de aplicación del artículo 17. No obstante, si examinamos con detenimiento este párrafo 11.4, sale a relucir que su delimitación negativa va dirigida a advertir que no todas las empresas que intervienen en la producción del acto deportivo forman parte del ámbito

⁶⁰⁶ Como ya hemos podido comprobar anteriormente, la solución que adoptan los diferentes Estados ante una concreta modalidad de ingreso no siempre es la misma y así ocurre en este caso si comparamos la posición adoptada por la Corte Suprema de Suecia, que en una resolución del año 2003 determinó que los ingresos por la venta de entradas para un espectáculo de patinaje artístico no podían ser sometidos a gravamen en la fuente en virtud del artículo 17.2, al entender que el precepto no incluye en su ámbito de aplicación los ingresos adicionales que la entidad empleadora de los artistas perciba por hacer pública su actuación -véase, en este sentido, JAU (2007), pág. 252-, con el criterio seguido por las autoridades tributarias alemanas, que sí vienen entendiendo que las rentas obtenidas de la venta de entradas para espectáculos artísticos o deportivos por otra persona distinta del propio artista o deportista han de considerarse incluidas dentro del ámbito de aplicación del precepto y, por tanto, pueden ser gravadas en el país donde se lleva a cabo la actuación -CORDEWENER (2015), pág. 1401-.

objetivo del artículo 17.2 y, en concreto, el caso que descarta es el de las rentas - procedentes de la venta de entradas y la asignación de espacios publicitarios- percibidas por “un promotor independiente”⁶⁰⁷, situación claramente distanciada de la que representaría la percepción de los mismos ingresos por parte del propio club del futbolista, en cuyo caso no es tan claro que podamos recurrir a este Comentario para rechazar que los ingresos puedan considerarse derivados de la actuación deportiva.

En esa línea, debemos puntualizar una vez más que si tales ingresos fueran redistribuidos entre los futbolistas, el artículo 17.1 sí que permitiría con toda claridad su gravamen en el país donde tenga lugar el evento deportivo, pues en tal caso sí estaríamos ante una renta que percibe el deportista como retribución por el ejercicio de su actividad deportiva⁶⁰⁸.

3.1.5. Ingresos por la explotación comercial de la imagen de los jugadores

Como ya vimos en el Capítulo anterior, en el contrato de trabajo que suscriben club y futbolista la cesión de los derechos de imagen del jugador merece ser contemplada como una operación indisolublemente unida a la prestación de la relación laboral, pues dada la especial naturaleza y el carácter público de las actividades deportivas, la utilización de la imagen de los futbolistas por parte del club es consustancial al ejercicio de dicha actividad. Sin embargo, también señalamos que lo anterior no obsta a que un futbolista pueda acordar con su club la cesión de sus derechos de imagen para que este lleve a cabo la explotación económica de la misma a través de “actividades separables y discernibles de los actos que configuran y plasman la relación laboral”⁶⁰⁹, pudiendo las partes, en tales casos, incluir en el contrato una retribución adicional y específica por dicha cesión.

Por tanto, en virtud de este tipo de acuerdos, el club podría explotar los derechos cedidos por sus futbolistas en ámbitos ajenos a los de la propia actividad laboral, de tal forma que se vería facultado para hacer uso de la imagen de los jugadores en actividades distintas a las puramente deportivas mediante, por ejemplo, la suscripción de contratos publicitarios o de patrocinio con terceros. Lo cual significa que la explotación comercial de la imagen de sus jugadores también puede suponer una fuente adicional de ingresos para los clubes de fútbol.

Ahora bien, tales ingresos, al derivar de actividades realizadas en ámbitos extraños al estrictamente deportivo⁶¹⁰, en principio estarían excluidos del objeto del artículo 17, a no

⁶⁰⁷ Párrafo 11.4 de los Comentarios al artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, en su versión original en inglés: “*Paragraph 2 covers income that may be considered to be derived in respect of the personal activities of an entertainer or sports person. Whilst that covers income that is received by an enterprise that is paid for performing such activities (such as a sports team or orchestra), it clearly does not cover the income of all enterprises that are involved in the production of entertainment or sports events. For example, the income derived by the independent promoter of a concert from the sale of tickets and allocation of advertising space is not covered by paragraph 2*”.

⁶⁰⁸ Véase, en este sentido, el primer ejemplo que emplea el párrafo 9.3 de los Comentarios al artículo 17 para ilustrar este tipo de supuestos.

⁶⁰⁹ Recordemos que esta opción es admitida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de septiembre de 2013 (Rec. 281/2010). *Vid. supra*, nota 400.

⁶¹⁰ Pues, como ya hemos indicado, la explotación laboral ordinaria se entiende incluida en la propia relación contractual entre club y futbolista y, por ello, como reconoce el Tribunal Supremo en la referida sentencia de 26 de septiembre de 2013, “es inasumible que el club pague cantidad alguna en concepto de derechos de imagen cuando esos derechos ya forman parte de su patrimonio en virtud de la relación laboral jugador-club”.

ser que, siguiendo el criterio que establecen los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, el acto o la actividad en cuestión estuviera estrechamente relacionada con un evento deportivo que tuviera lugar en el país de la fuente y en el que participaran los futbolistas cuyos derechos de imagen fuesen objeto de explotación por parte del club. Así pues, de conformidad con los citados Comentarios, habría que determinar si la actividad llevada a cabo por el club y para la cual se precisa la imagen de sus futbolistas (por ejemplo, para grabar un anuncio publicitario) tiene lugar con ocasión de un concreto evento deportivo y para ello habría que verificar, como ya vimos cuando analizamos el ámbito objetivo de aplicación del artículo 17.1, los diferentes factores que pueden incidir en la vinculación entre el ingreso en cuestión y un determinado acto deportivo (véase el apartado 1.1 del Capítulo IV).

A nuestro parecer, sin embargo, el gravamen de este tipo de ingresos en la fuente en virtud del apartado 2 del artículo 17 puede resultar discutible incluso en aquellos supuestos en los que la requerida estrecha conexión parece quedar patente (porque sí se esté produciendo o se vaya a producir una actuación deportiva en el mismo país donde se genera y cuando se genera la renta derivada de la explotación de la imagen). Y ello porque, de nuevo, entendemos que, al menos en determinadas circunstancias, en absoluto inusuales en el contexto futbolístico actual, la verdadera causa de estos ingresos, por mucho que de una manera indirecta puedan estar relacionados con un determinado evento deportivo, no siempre se sitúa en la actuación de los futbolistas en esa calidad, y ni siquiera en la utilización de su imagen con fines publicitarios, sino en la explotación de la ‘imagen’ particular del propio club, es decir, en la explotación que el club hace de su propia marca comercial, ya que dicha marca, aunque evidentemente está de alguna forma ligada a la imagen de los jugadores que en un determinado momento conforman su plantilla, va mucho más allá. Y es que, como ya advertíamos, los clubes actuales cuentan con una identidad propia que hace que el valor de su marca/imagen en el mercado no dependa exclusivamente de la suma del valor de la imagen de sus futbolistas, sino de muchos otros factores que provocan que sea el propio club el que, con independencia de los jugadores que en un momento dado puedan integrar la plantilla deportiva, genere un significativo reclamo mediático y publicitario⁶¹¹.

Por lo tanto, cuando un club de fútbol hace uso de los derechos cedidos previamente por uno o varios de sus jugadores para utilizar su imagen en una actividad publicitaria o comercial que involucra al propio club como entidad (obsérvese que estamos tratando de delimitar cuál es el objeto real que genera la contraprestación, si los futbolistas o, aunque

⁶¹¹ Como consecuencia de este fenómeno desde hace algunos años podemos encontrar diferentes estudios en el ámbito de la mercadotecnia en los que se analiza el valor de marca de los clubes de fútbol más reconocidos a nivel mundial. Uno de los más interesantes y completos es el informe que publica anualmente la consultora *Brand Finance*, donde, para estimar la valoración en el mercado de las marcas de los clubes de fútbol, se estudian variables tan diversas como los logros y la trayectoria deportiva, la capacidad de generar ingresos, el volumen de aficionados a nivel mundial, las características del estadio, los acuerdos comerciales suscritos o, incluso, la historia del club. Sin embargo, dicho informe no contiene referencia alguna al valor de los jugadores concretos que configuran la plantilla de los diferentes clubes analizados, lo que refuerza la idea que venimos sosteniendo, sin perjuicio de admitir que la imagen personal de los componentes de un equipo, o de determinados componentes, pueda representar un elemento esencial de la imagen del club, a pesar de que no aparezca entre los factores tomados en consideración en ese estudio. Puede consultarse el informe correspondiente al año 2019 en el siguiente enlace: https://brandfinance.com/images/upload/football_50_free_1.pdf

sea necesitando la cesión de derechos de imagen de los futbolistas, el club), consideramos que los ingresos que este último obtenga de tales actividades no deberían entenderse incluidos en el ámbito de aplicación del precepto y, en consecuencia, no podrían ser gravados en el país de la fuente en virtud del artículo 17.2. Distinto será lo que suceda con las retribuciones que el jugador haya podido pactar en el contrato laboral con su club por la cesión de tales derechos, ya que, como vimos en el Capítulo IV, si las rentas que obtiene el futbolista por la explotación de su imagen están estrechamente vinculadas a un concreto evento deportivo, en ese caso, el artículo 17.1 sí permitiría al país donde tal evento tuviera lugar someterlas a tributación.

3.2. Rentas obtenidas por agentes y representantes de los futbolistas

Aunque hasta ahora nos hemos centrado en los ingresos de los clubes de fútbol, por ser las entidades que con mayor regularidad perciben rentas relacionadas con la actuación deportiva de los futbolistas, también debemos reparar en otros sujetos que, si bien de una manera quizás más puntual, también pueden obtener ingresos con ocasión de la contratación o de la actividad deportiva de un determinado futbolista, como ocurre en el caso de los agentes o representantes.

Este colectivo representa uno de los grandes beneficiados de la profesionalización y mercantilización del fútbol, pues la evolución que ha experimentado el mercado de traspasos de futbolistas, así como el incremento del importe de dichos traspasos, han provocado que su labor resulte prácticamente imprescindible en la actualidad, hasta el punto de que hoy en día raro es el jugador de fútbol profesional que no cuenta con su propio agente o representante. Ello ha provocado, a su vez, que los órganos rectores del fútbol se hayan preocupado de regular una figura que, como decimos, cada vez ha ido adquiriendo una mayor relevancia y así, tanto la FIFA, a nivel internacional, como la RFEF, en el caso de España, han aprobado el correspondiente reglamento para ordenar la actividad de estos intermediarios⁶¹².

En ambos Reglamentos el intermediario aparece definido como la persona física o jurídica que, a cambio de una remuneración o gratuitamente, actúa como representante de jugadores y clubes con miras a negociar un contrato de trabajo o como representante de clubes en negociaciones con miras a celebrar un contrato de traspaso. Sin embargo, lo cierto es que, en la práctica, la actividad de los agentes y representantes de futbolistas puede exceder de ese limitado ámbito de actuación que se define en los mencionados Reglamentos para abarcar otros servicios relacionados con la actividad, tanto deportiva como extradeportiva, del futbolista, servicios tales como la exploración del mercado y el

⁶¹² En el caso de la FIFA se trata del Reglamento sobre las relaciones con intermediarios, que entró en vigor el 1 de abril de 2015, reemplazando el anterior Reglamento sobre los Agentes de Jugadores (puede accederse al texto completo en: <https://resources.fifa.com/image/upload/reglamento-sobre-las-relaciones-con-intermediarios-2367764.pdf?cloudid=j1uulj0atk3vs7dow2kc>). Desde ese mismo día está también en vigor el Reglamento de Intermediarios de la RFEF, que fue aprobado precisamente para implementar el nuevo sistema introducido por la FIFA, que instaba a las federaciones nacionales a poner en marcha los procedimientos y requisitos necesarios para adaptarse a aquel (puede consultarse en: <https://cdn1.sefutbol.com/sites/default/files/pdf/Reglamento-Intermediarios-web.PDF>).

sondeo de ofertas, la búsqueda de patrocinadores, la organización de eventos publicitarios o apariciones públicas, la representación frente a terceros, etc.⁶¹³.

Esta pluralidad de servicios y el hecho de que varios de ellos estén relacionados con la actividad deportiva de los jugadores hace que debamos cuestionarnos el tratamiento que han de recibir, con arreglo a los convenios bilaterales, las rentas que obtengan los agentes y representantes por la prestación de tales servicios, teniendo en cuenta que, en estos casos, será frecuente que nos encontremos ante ese tipo de situaciones que antes hemos calificado como triangulares, pues no es extraño que el agente sea residente fiscal en un país distinto a aquel donde reside el futbolista que contrata sus servicios.

En este sentido, lo primero que debemos tener claro es que cualquier cantidad que el agente perciba actuando en nombre y por cuenta del futbolista debe ser tratada como si la percibiera el propio jugador; de ahí que, si estuviéramos ante cantidades que retribuyen la actividad deportiva del futbolista en un país distinto al de su residencia, podrían quedar gravadas en el mismo en virtud del artículo 17.1 del Modelo de Convenio, aunque formalmente fueran abonadas a su representante⁶¹⁴.

Pero dejando a un lado los casos en los que el agente se limite a mediar en el pago de una determinada actuación por cuenta de su representado, lo cierto es que en el resto de supuestos será difícil observar la relación que exige el precepto entre los servicios del agente que son objeto de remuneración y la actividad del futbolista en calidad de tal. Así, si nos centramos en la principal fuente de ingresos de los agentes, las cantidades que estos perciben como remuneración por su intermediación en las negociaciones para la firma de un nuevo contrato laboral por parte del futbolista o para el traspaso del jugador de un club a otro, es evidente que en tales casos la renta es abonada al agente, no con motivo de la actividad deportiva que el jugador va a desempeñar en su club de destino (ni la desempeñada en el club de origen), sino como retribución de los servicios profesionales prestados por aquel. Y ello incluso en aquellos casos en los que jugador y agente acuerden que la retribución de este consista en un porcentaje, bien del precio del traspaso, bien del sueldo del futbolista en el nuevo contrato negociado por el agente, pues aunque su remuneración se fije en función de un porcentaje a aplicar sobre una renta que sí retribuye

⁶¹³ Tal y como señala SÁNCHEZ PINO (2017), pág. 29, “en la actualidad existe un cierto consenso jurisprudencial sobre la función del agente, reconociendo que consiste en el asesoramiento deportivo, asistencia y representación de deportistas, defendiendo los intereses de su representado, pudiendo abarcar no solo la actividad en sí misma considerada, sino también la que se deriva de la misma (contratos de publicidad, gestión y promoción de marcas, imagen, etc.). Dicha actuación se podría calificar como una prestación de servicios atípica y compleja, admitida en derecho conforme a las normas generales de los contratos, que se rige por la voluntad de las partes en ejercicio de su autonomía negocial. Podría ser definida jurídicamente como contrato complejo y atípico de mediación deportiva, mediante el cual el deportista o la entidad deportiva se obliga a pagar una remuneración al mediador o agente por servirle de intermediario, pero también por representar sus intereses en la conclusión de un negocio jurídico con un tercero, y que también puede incluir otros servicios complementarios por parte del intermediario, como el auxilio, asesoramiento o gestión de los negocios del representado”.

⁶¹⁴ Así lo indicamos cuando examinamos las reglas que rigen la atribución de las rentas derivadas de la actuación deportiva y así los confirman los Comentarios al artículo 17, que, en su párrafo séptimo, al hacer referencia a las rentas que obtienen los productores y otros sujetos similares, señalan que “cualesquiera rentas que perciban por cuenta del artista o el deportista están, naturalmente, comprendidas en el mismo”. En la Consulta Vinculante V1332-14, de 19 de mayo de 2014, la Dirección General de Tributos confirma esta solución ante un supuesto en el que la agencia de representación de un grupo de artistas contratada con la entidad promotora la actuación que estos iban a realizar en España actuando en nombre y representación de aquellos.

la actuación deportiva del jugador (el sueldo de este como empleado del club), la cantidad que percibe el agente nada tiene que ver con esa actuación, sino con sus servicios de intermediación y representación, y por lo tanto, no entrará dentro del ámbito de aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE⁶¹⁵.

Descartada la aplicación del artículo 17, el precepto apropiado para los rendimientos obtenidos por el agente será, por lo general, el artículo 7 que, como ya vimos, desde la supresión en el año 2010 del artículo 14 del Modelo de Convenio de la OCDE (que estaba dedicado expresamente a las rentas del trabajo independiente), se aplica indistintamente a los beneficios empresariales y a los rendimientos profesionales, y en ambos casos exige que las rentas se obtengan por mediación de un establecimiento permanente situado en el país de la fuente para que este pueda someterlas a gravamen, requisito que rara vez se cumplirá en el caso de los agentes de futbolistas.

No obstante, algunos de los Convenios firmados por España antes del año 2010, en los que aún sigue vigente el artículo dedicado a las rentas derivadas de la prestación de servicios profesionales, establecen ciertas reglas especiales, ajenas al criterio que se desprende, antes y ahora, del Modelo de la OCDE, para el gravamen de este tipo de rentas⁶¹⁶. Así, por ejemplo, en algunos Convenios sí se permite que los rendimientos profesionales tributen en el país de la fuente, sin más condición, aunque sometidos a límites máximos de gravamen (es lo que sucede en los Convenios con Argentina o Costa Rica, con un límite del 10 por 100; o en el de Panamá, donde el límite es del 7,5 por 100). En otro grupo de Convenios se permite la tributación en la fuente en función de la duración de la estancia para el desarrollo de la actividad (es el caso del Convenio con Indonesia, que exige una estancia superior a 90 días, del Convenio con Filipinas, que requiere más de 120 días, o de los Convenios con Barbados, China, Ecuador, India, Marruecos, México, Noruega, Suecia y Vietnam, que exigen más de 183 días de estancia) o en función de la cuantía de la renta obtenida por el profesional (así, en el Convenio con Suecia se permite el gravamen cuando la remuneración anual obtenida en el país de la fuente supera una cantidad cercana a los 600 euros -100.000 pesetas- o 6.500 coronas). También encontramos algunos Convenios en los que se sigue el criterio del pago y, por tanto, se permite la tributación en la fuente cuando las rentas profesionales son abonadas por un sujeto residente en el país de la fuente o un establecimiento permanente localizado

⁶¹⁵ Este es el criterio que, del mismo modo, parece seguir la Dirección General de Tributos, pues en la Consulta Vinculante V5328-16, de 16 de diciembre de 2016, al ser cuestionada por el precepto aplicable a las rentas obtenidas por el agente independiente de un grupo musical, que era el encargado de organizar y gestionar la carrera de los artistas en sus actuaciones en directo en la gira internacional, señala que “si resultase de aplicación un Convenio para evitar la doble imposición de acuerdo con los términos establecidos en el artículo 17 del MOCDE, en atención a los párrafos 7 y 11 de los Comentarios anteriormente citados, y al párrafo 11.4, las rentas del agente independiente del artista, que no se correspondan con rentas que retribuyan la actuación del artista, no se encontrarán dentro del ámbito de aplicación del artículo 17”, concluyendo que en tales casos el precepto del convenio aplicable a las rentas del agente sería el artículo 7.

⁶¹⁶ La regla general que establecía el artículo 14 del Modelo de Convenio de la OCDE antes de su supresión era similar a la que establece el artículo 7, pues aquel señalaba que los rendimientos por servicios profesionales independientes solo podrían ser gravados en el país de la fuente si se obtuvieran por medio de una “base fija” localizada en su territorio, base fija que tiene un significado idéntico al de establecimiento permanente.

en su territorio (así ocurre en el Convenio con Brasil⁶¹⁷ y sucedía también en el Convenio de Canadá antes de que el artículo dedicado a los servicios profesionales fuera suprimido en el año 2014). Por último, en otro grupo de Convenios se establece un tratamiento específico para los servicios técnicos, de asesoramiento o consultoría, en los que, dependiendo de las características específicas del supuesto concreto, se podrían entender incluidos los servicios de asesoramiento prestados por los agentes de los futbolistas (en estos Convenios se incluye un artículo independiente dedicado a ciertos servicios técnicos o de asesoramiento o consultoría que sí podrían tributar en el país de la fuente si bien sometidos a límites máximos: 10 por 100 en el caso de los Convenios con El Salvador, Jamaica, Pakistán y República Dominicana; o 5 por 100 en el caso del Convenio con Trinidad y Tobago).

En definitiva, cuando un determinado agente se desplace a España para prestar sus servicios de intermediación o representación en la contratación de un futbolista por parte de un club español, o bien para negociar su salida, lo primero que tendremos que determinar es el país de residencia del agente para saber si este tiene suscrito con España el correspondiente convenio para evitar la doble imposición y, de esa forma, poder verificar si dicho convenio permite o no la tributación en España de las rentas obtenidas por el agente en calidad de sujeto no residente.

En el supuesto de que sí se permita la tributación en España e, igualmente, en el caso de que el país de residencia del agente no tenga suscrito un convenio bilateral con España, todavía habría que acudir a la normativa del IRNR para comprobar si se da alguno de los puntos de conexión que la norma exige para que las rentas del agente se entiendan obtenidas en España y, en consecuencia, deban tributar por el citado impuesto.

En este sentido, si descartamos la actuación del agente por medio de un establecimiento permanente situado en territorio español⁶¹⁸, el artículo 13.1.b) del texto refundido de la Ley del IRNR recoge tres criterios en virtud de los cuales se entenderán obtenidas en España las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente. En primer lugar, el criterio de la realización material de la actividad, que se entenderá cumplido cuando el agente en cuestión esté presente físicamente en territorio español para prestar sus servicios. En segundo lugar, el criterio de la utilización de los servicios en territorio español, en virtud del cual, aun cuando el

⁶¹⁷ Precisamente el Convenio firmado entre España y Brasil fue objeto de consulta ante la Dirección General de Tributos (Consulta Vinculante V3988-15, de 15 de diciembre de 2015) por un club español que había adquirido los derechos federativos de un jugador de fútbol profesional a un club residente en Portugal para lo cual había contratado los servicios de intermediación de una entidad residente en Brasil que no disponía de ningún establecimiento permanente en España. El órgano consultivo ni siquiera se plantea la aplicación del artículo 17, referente a las rentas de artistas y deportistas, y directamente considera aplicable al supuesto descrito en la consulta el artículo 14 del Convenio, al señalar que: “De los datos contenidos en la consulta, se deduce que se trata de un servicio prestado por una entidad brasileña, de mediación o intermediación en la negociación y firma de un contrato de compra de los derechos federativos de un futbolista así como en la negociación y firma del contrato de deportista profesional para dicho futbolista. Este servicio, en la medida en que requiera de una calificación de carácter especializado, estará incluido bajo la expresión ‘servicios profesionales’ y le será de aplicación el artículo 14 del Convenio hispano-brasileño, pudiendo estar sometidas a tributación en España las rentas percibidas por la sociedad brasileña”.

⁶¹⁸ Pues, como ya hemos indicado, se trata de supuestos poco frecuentes en la práctica. En cualquier caso, el artículo 13.1.a) del texto refundido de la Ley del IRNR considera rentas obtenidas en territorio español las rentas de actividades económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

servicio no se preste materialmente desde España, se entenderá obtenido en su territorio si se trata de servicios tales como estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste⁶¹⁹. Por último, el tercer criterio que recoge el precepto y que tantas veces hemos sacado a relucir, es el relativo a las actuaciones artísticas o deportivas realizadas en territorio español, de tal forma que se entenderán obtenidas en España las rentas del agente cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español del futbolista representado, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación. Como ya sabemos, este criterio establece un punto de conexión más amplio que el del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, pues al hacer referencia a las rentas derivadas de cualquier otra actividad relacionada con la actuación deportiva en territorio español está prescindiendo del requisito de la estrecha conexión que sí exige el artículo 17. En esa medida, no sería descartable que, cuando la renta del agente derive de un servicio de intermediación para conseguir que un determinado futbolista sea contratado por un equipo español y, en consecuencia, para que desarrolle su actividad deportiva en España, las autoridades tributarias entendieran cumplido este requisito y, por tanto, consideraran que se trata de una renta obtenida en territorio español⁶²⁰.

Parece claro, por tanto, que en estos casos (agentes residentes en países sin Convenio con España o con Convenio que admite la tributación en la fuente de los rendimientos profesionales), ya sea porque el agente preste sus servicios al futbolista desde territorio español, ya sea porque se entienda que sus servicios son utilizados en España o bien porque estén relacionados de alguna manera con la actividad deportiva del futbolista en España, la renta que el agente obtenga con motivo de tales servicios tendría que tributar por el IRNR.

3.3. Rentas obtenidas por los organizadores o promotores del evento deportivo

Otro tipo de rentas que, en cierto modo, pueden considerarse derivadas de la actuación de los futbolistas son aquellas que obtiene la entidad organizadora o promotora del evento deportivo en el que aquellos participan⁶²¹. En efecto, parece evidente que estas rentas traen causa de un evento, normalmente una competición o un partido, que no podría celebrarse sin la participación de los futbolistas; pero no es menos cierto que tales rentas

⁶¹⁹ Este es el criterio que consideró aplicable la Dirección General de Tributos en la referida Consulta Vinculante V3988-15, de 15 de diciembre de 2015, para entender obtenidas en territorio español las rentas abonadas por el club de fútbol a la entidad brasileña por la intermediación en la adquisición de los derechos federativos del jugador. Igualmente, como explica SÁNCHEZ PINO (2017), págs. 44 y siguientes, este mismo criterio es el que ha seguido la Audiencia Nacional en diferentes sentencias, como las de 19 de julio de 2007 o 3 de octubre de 2007.

⁶²⁰ De hecho, en la ya citada Consulta Vinculante V5328-16, este es el criterio que aplica la Dirección General de Tributos a las rentas obtenidas por el agente de los artistas musicales en la organización de sus actuaciones en territorio español, al señalar lo siguiente: “En ausencia de Convenio aplicable, como se ha indicado anteriormente, todas las rentas que deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas se entenderán obtenidas en España y quedarán sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes”.

⁶²¹ Siguiendo con el ejemplo de la UEFA y las competiciones europeas, en la temporada 2018/2019, según la información publicada por la propia organización, de los ingresos de explotación estimados, ascendentes a un importe de 3.250 millones, la UEFA se reservó 295 millones para cubrir los gastos de organización de las competiciones. Pueden verse estas y otras cifras de interés en el siguiente enlace a su página web: <https://es.uefa.com/uefachampionsleague/news/newsid=2562419.html>

no derivan propiamente de la actuación deportiva de estos, sino de las distintas actividades que el organizador o promotor ha de realizar para que tal evento se pueda llevar a efecto. Así pues, aunque la conexión con la actividad deportiva de los futbolistas existe, no es más que una conexión remota, de ahí que, como acertadamente señalan los Comentarios al artículo 17 “la renta que obtienen los productores, etc., por la organización de las actuaciones de un artista o un deportista queda fuera del ámbito del artículo” (párrafo 7) y, dado que el apartado 2 del precepto va dirigido a aquellos ingresos de otros sujetos que pueden considerarse obtenidos por razón de la actuación personal de un artista o deportista, “es evidente que no cubrirá los ingresos de todas las entidades que estén implicadas en la producción de los eventos deportivos o artísticos” (párrafo 11.4).

Sin embargo, como vimos al comienzo de este apartado, en nuestro país el Tribunal Supremo no parece seguir estos criterios, pues en las dos sentencias ya comentadas, en las cuales se analizaba la posible aplicación del artículo 17 a los servicios prestados por la entidad promotora de una gira de conciertos en España, interpretó la norma, a nuestro modo de ver, de una manera equivocada, al considerar que tales prestaciones sí entran en su ámbito de aplicación, lo que supone extender el concepto de renta artística más allá de lo que se desprende del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE y de sus Comentarios, para dar cabida en el mismo a una modalidad de ingresos que no retribuyen, ni directa ni indirectamente, la actuación propiamente artística y que, por tanto, deberían quedar excluidos del criterio de tributación en la fuente que allí se sostiene.

Es cierto, no obstante, que, tras la última modificación de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE en el año 2014, las autoridades tributarias españolas parecen haber adaptado su criterio al tenor de los Comentarios y, en concreto, a la pauta que establece el nuevo párrafo 11.4. Así, son varias las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos que, tras la modificación apuntada, han venido señalando que “si las cantidades percibidas por las empresas de producción (escenario, iluminación, equipos y técnicos de sonido, transportes de los equipos y del personal técnico) no se derivan de la actuación del artista, sino únicamente se corresponden con la retribución de los servicios subcontratados por parte del promotor con el fin de posibilitar la actuación del artista en los términos pactados, dichas rentas no se entenderán obtenidas en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del MOCDE, por lo que no podrán someterse a imposición en España en la medida en que resulte aplicable un Convenio en tales términos”⁶²². Seguramente, si la Administración tributaria hubiera seguido este criterio en su momento (para lo cual ya existían fundamentos jurídicos suficientes, pues aunque es cierto que el párrafo 11.4 de los Comentarios se introdujo en el año 2014, con él se vino a reforzar el criterio que proclama el párrafo 7, párrafo que ya figuraba en los Comentarios desde la versión del año 1992), no habrían tenido lugar los procedimientos de regularización sobre las rentas obtenidas en España por las entidades que prestaron en nuestro territorio los servicios de producción y organización de las consabidas actuaciones musicales y, a la postre, el Tribunal Supremo ni siquiera hubiera tenido la oportunidad de pronunciarse sobre esta cuestión en las controvertidas sentencias antes

⁶²² Podemos citar, entre otras, las Consultas V1678-14, de 1 de julio de 2014, V5328-16, de 16 de diciembre de 2016, o V2428-17, de 28 de septiembre de 2017.

referidas, pues esta es la posición que defendieron los sujetos afectados desde el inicio de las actuaciones de comprobación en la vía administrativa.

3.4. Rentas obtenidas por patrocinadores, marcas y demás sujetos interesados en la explotación comercial de la imagen de los jugadores. Especial referencia a las sociedades controladas por los propios futbolistas

Hemos querido dejar para el final de este bloque, por su relevancia práctica, el examen de los ingresos que derivan de la explotación con fines económicos de la imagen de los futbolistas cuando esta es realizada por un tercero que no es ni el propio jugador ni su club empleador. En tal sentido, debemos comenzar recordando que la explotación directa por parte del futbolista puede dar lugar a la aplicación del apartado 1 del artículo 17 cuando exista una estrecha conexión entre los ingresos obtenidos y su participación en un concreto evento deportivo celebrado en el país de la fuente (véase el epígrafe 2.2.1 del Capítulo IV); y que, cuando dicha explotación es realizada por el club donde el futbolista presta sus servicios, el apartado 2 del precepto también podría resultar de aplicación, si bien en estos casos habría que distinguir, a nuestro modo de ver, aquellas situaciones en las que la explotación de la marca/imagen del propio club prevalece sobre la de sus jugadores.

Ahora, por tanto, vamos a centrarnos en aquellos casos en los que es una tercera entidad la que lleva a cabo la explotación comercial de los derechos de imagen del futbolista, si bien debemos distinguir a estos efectos dos tipos de supuestos.

En primer lugar, el de aquellos sujetos que adquieren los derechos para utilizar la imagen del futbolista con fines promocionales o publicitarios. Se trata, por lo general, de empresas que buscan anunciar y promocionar sus productos y servicios aprovechando el reclamo mediático de los jugadores. Estas entidades adquieren los derechos de imagen del futbolista a cambio de un determinado importe (derechos que pueden obtener directamente del propio jugador, o bien de un tercero, si el jugador previamente ha cedido a otro sujeto las facultades para llevar a cabo la explotación económica de su imagen), para poder hacer uso de ella a través de uno o varios canales publicitarios (la explotación puede materializarse a través de un anuncio televisivo, mediante la distribución de anuncios en prensa o en internet, con la colocación de cartelera en espacios públicos o comerciales, con el diseño personalizado del producto o de su envase, etc.).

En estos casos, la utilización de la imagen del futbolista por parte de estas empresas normalmente no les reporta ningún ingreso individualizado e identificable, pues no comercian con ella (es decir, no la venden o transmiten a un tercero a cambio de una determinada cantidad), sino que constituye un recurso económico más dentro de su estrategia de marketing para tratar de aumentar los ingresos de explotación de la compañía. Es precisamente por esto por lo que, en primer lugar, resultaría inviable determinar qué ingresos concretos o qué parte de las ventas globales de la empresa derivan de la utilización de la imagen del futbolista y, en segundo lugar, que, aun si fuera posible establecer esa delimitación, tales ingresos no serían obtenidos con motivo de la actividad personal del futbolista en calidad de deportista, sino por la utilización de su imagen con fines comerciales. Aún en el caso de que la cesión de la imagen del jugador se llevara a cabo con ocasión de un concreto evento deportivo, los ingresos que pudiera obtener la entidad cesionaria a través de su utilización con fines publicitarios no podrían

entenderse incluidos en el ámbito objetivo del artículo 17, pues faltaría la premisa elemental, consistente, como ya sabemos, en que ha de tratarse de ingresos que puedan considerarse obtenidos por razón de la actuación personal de un artista o deportista, y, en este caso, se trata de ingresos que derivan de la actividad económica ordinaria de la empresa que explota publicitariamente la imagen del deportista⁶²³. Por ello, dado que nos encontraríamos ante rendimientos de naturaleza empresarial, el precepto aplicable sería, una vez más, el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Más dificultades van a generar los supuestos en los que la entidad en cuestión cuenta con plenas facultades para explotar económicamente la imagen del futbolista, es decir, supuestos en los que la entidad cesionaria de los derechos (que podemos denominar ‘primera cesionaria’) puede, a su vez, cederlos a otros sujetos que estén interesados en utilizar la imagen del jugador con fines publicitarios o comerciales (que serían las segundas y ulteriores cesionarias). En estos casos, la entidad en cuestión habrá adquirido previamente del propio futbolista (o de otra entidad cesionaria) las facultades para explotar sus derechos de imagen y, por tanto, podrá obtener ingresos haciendo uso de esas facultades, es decir, comerciando en el mercado con la imagen del futbolista.

Dentro de este grupo es donde siempre ha existido una mayor conflictividad, pues los futbolistas han recurrido frecuentemente a este tipo de esquemas para tratar de deslocalizar u ocultar los rendimientos personales derivados de la explotación de sus derechos de imagen. Así, desde hace ya varias décadas, han sido habituales en España, y en otros países de nuestro entorno, situaciones en las que el futbolista cede las facultades de explotación sobre sus derechos de imagen a una entidad, normalmente controlada por él o por personas cercanas, localizada en el extranjero (casi siempre en un país cuyo convenio con España no permite que tales rentas puedan ser gravadas en el país de la fuente -fenómeno conocido como ‘*treaty shopping*’⁶²⁴-) y que, a partir de entonces, es la encargada de ceder sus derechos a terceros, incluido al propio club con el que el futbolista mantiene una relación laboral, para que, de esa forma, al ser percibidos por otro sujeto, el futbolista no tenga que declarar los rendimientos derivados de esa cesión.

Para poder examinar este tipo de supuestos desde la perspectiva del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE debemos, no obstante, distinguir los casos en los que el futbolista es considerado residente fiscal en España, de aquellos otros en los que nos

⁶²³ En este sentido, resultan ilustrativas las palabras de TRAPÉ VILADOMAT (2007), pág. 359, que al analizar este tipo de ingresos se pronuncia en el siguiente sentido: “Si los contratos de patrocinio son negociados y suscritos por el promotor o por un tercero por cuenta del mismo, que actúa con total independencia del artista o deportista, constituyendo una fuente de recursos más a disposición de aquel para optimizar los ingresos derivados de la celebración de un espectáculo, asumiendo, en esta área, igualmente el riesgo empresarial propio de su actividad, las rentas derivadas de los contratos de publicidad o patrocinio obtenidas por el promotor, se califican de rentas de una actividad empresarial y se sujetan a las disposiciones del art. 7 ModCDI”.

⁶²⁴ Así, por ejemplo, ha sido frecuente la utilización de sociedades residentes en los Países Bajos o Suiza, ya que los Convenios suscritos entre España y estos países no disponen de artículo 17.2; o de sociedades residentes en Hungría en supuestos en los que las partes implicadas han pretendido que los rendimientos por la cesión de derechos de imagen fueran calificados como cánones, pues en este caso el artículo 12 del Convenio suscrito entre España y Hungría no permite el gravamen en la fuente de esta concreta modalidad de rentas. Sobre estos últimos supuestos, véase VEGA BORREGO (2007), págs. 185 y siguientes, donde se examinan varias sentencias de la Audiencia Nacional que se pronuncian sobre la utilización de sociedades húngaras para la cesión de derechos de imagen de futbolistas residentes en España en relación con la cláusula de beneficiario efectivo que incorporan los convenios para evitar la doble imposición

encontramos ante un futbolista que tiene la condición de no residente, pues de ello dependerá, como sabemos, la aplicación de uno u otro bloque normativo.

3.4.1. Cesión de los derechos de imagen de futbolistas residentes en España. El régimen especial de imputación de rentas del artículo 92 de la Ley del IRPF, su controvertida compatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición y el relevante papel del flamante Convenio Multilateral de la OCDE

En España, para tratar de combatir la utilización de este tipo de estrategias fiscales por parte de los futbolistas (y otros deportistas de élite), en el año 1997 se introdujo en el IRPF un régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, régimen en virtud del cual (actual artículo 92 de la Ley del IRPF) los futbolistas que sean contribuyentes por este impuesto han de imputar en su base imponible las cantidades que su club abone a la entidad cesionaria de sus derechos de imagen, sea esta residente o no residente en España, y siempre que la cantidad que el club satisfaga por ese concepto sea superior al 15% de la suma de esas cantidades y el importe de los rendimientos del trabajo que el jugador perciba del club⁶²⁵.

Con esta medida el legislador trataba de reaccionar ante la proliferación de este tipo de situaciones, objetivamente sospechosas o discutibles, en las que el futbolista cede las facultades para explotar sus derechos de imagen a un tercero y ese tercero, a su vez, las cede al club donde el jugador presta sus servicios profesionales. Es cierto que, antes de la introducción de este régimen especial de imputación de rentas, nuestro ordenamiento ya contaba con diversas herramientas para hacer frente a unas situaciones en las que se adivina cierta voluntad elusiva, como son las normas generales anti-elusión de la Ley General Tributaria (a saber, los mecanismos para combatir el entonces llamado fraude de ley -ahora conflicto en la aplicación de la norma tributaria- o la simulación) o el régimen de transparencia fiscal entonces aplicable a las sociedades de artistas o deportistas⁶²⁶. Pero también es cierto que, por unos u otros motivos, tales medidas habían resultado insuficientes para poner fin a este tipo de esquemas fiscales, de ahí que el legislador ideara un nuevo régimen en el que la imputación de la renta al futbolista no dependiera ni de una hipotética vinculación con la entidad primera cesionaria de sus derechos de imagen ni del disfrute de un efectivo ahorro fiscal por parte del futbolista con la interposición de dicha entidad.

Sin embargo, la experiencia posterior ha demostrado que ni siquiera con la introducción de este régimen dirigido especialmente a los deportistas profesionales ha disminuido la conflictividad en este ámbito, pues en los últimos años han sido múltiples los casos de futbolistas (y también entrenadores) residentes en España que han tenido que regularizar sus declaraciones del IRPF por haber ocultado los ingresos derivados de la explotación

⁶²⁵Vid. *supra*, nota 63.

⁶²⁶ El artículo 75.1 de la Ley 34/1995, del Impuesto sobre Sociedades, originariamente dedicado al régimen de las sociedades transparentes, incluía entre las sociedades que recibían tal calificación a aquellas “en que más del 50 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas cuando entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive tengan derecho a participar en, al menos, el 25 por 100 de los beneficios de aquéllas”. Sin embargo, en el año 2003 el régimen de las sociedades transparentes fue sustituido por el de sociedades patrimoniales, eliminándose la inclusión expresa en dicho régimen de las sociedades de artistas y deportistas.

de sus derechos de imagen a través de la interposición de sociedades localizadas en territorios de nula o baja tributación y de la simulación de contratos de cesión con dichas sociedades, algunos de ellos llegando a ser condenados por delitos contra la Hacienda Pública. De todos ellos, el caso más comentado ha sido el del futbolista argentino del Fútbol Club Barcelona, Lionel Messi, que fue condenado como autor de tres delitos fiscales por eludir el pago en su IRPF de los ingresos derivados de la explotación de sus derechos de imagen, al simular la cesión de tales derechos a un entramado societario repartido por varios países, entre ellos algunos paraísos fiscales, lo que permitió al futbolista defraudar cantidades superiores a los cuatro millones de euros⁶²⁷. Sin embargo, en este y otros supuestos similares, el régimen especial que venimos comentando no resultó de aplicación, ya que, al quedar probado que se trataba de negocios simulados, se entendió que los derechos aparentemente cedidos nunca habían salido del patrimonio del futbolista y, en consecuencia, los ingresos derivados de dicha cesión debían serle atribuidos directamente a él⁶²⁸. Por este mismo motivo, tampoco se discutió si, en virtud de los convenios para evitar la doble imposición que pudieran resultar aplicables, España se encontraba facultada para someter a gravamen unas rentas que, formalmente, habían sido percibidas por entidades no residentes, puesto que, como ya hemos señalado en varias ocasiones, las medidas generales anti-abuso domésticas no resultan incompatibles con las reglas que establecen los convenios, pues tales medidas permiten a los Estados contratantes calificar los negocios con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica para que, una vez determinadas cuáles son las relaciones jurídicas que existen realmente, pueda verificarse si el convenio en cuestión resulta o no de aplicación (y, en este caso, según hemos comprobado, ningún convenio suscrito por España entró en juego porque las rentas se atribuyeron personalmente al futbolista argentino, que como residente fiscal en nuestro país se vio obligado a tributar por ellas en su IRPF).

Precisamente la posible incompatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición ha sido uno de los aspectos más controvertidos del régimen especial de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen⁶²⁹, ya que cuando la entidad

⁶²⁷ Lionel Messi fue condenado por la Audiencia Provincial de Barcelona mediante sentencia de 5 de julio de 2016 (Rec. 110/2015) -confirmada posteriormente en casación por la sentencia del Tribunal Supremo, de 24 de mayo de 2017 (Rec. 1729/2016)- como autor de tres delitos fiscales por elusión de pago del IRPF correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, imponiéndole una pena de 21 meses de prisión, así como el pago de una multa por importe de 2.093.001,55 euros. Para un análisis más detallado del entramado societario empleado en este y otros supuestos similares véase MORÓN PÉREZ (2015); o CHICO DE LA CÁMARA (2017), que se ocupa de examinar la condena al jugador argentino desde el punto de vista del derecho penal.

⁶²⁸ Entre las entidades que habían suscrito contratos para la adquisición de los derechos de imagen del futbolista con las sociedades cesionarias de tales derechos se encontraba el Fútbol Club Barcelona, lo que hubiera dado pie a la posible aplicación de este régimen especial. Sin embargo, como señaló la Audiencia Provincial en el fundamento jurídico quinto de la sentencia condenatoria: “En el caso de autos, los contratos de cesión de imagen de Darío estaban suscritos por el FC Barcelona con las sociedades suizas LAZARIO inicialmente, y TUBAL después, afirmándose por los actuarios en su informe que no se superó la limitación del 15%. Insisten los peritos en que ello, sin embargo, no exime al jugador de que tenga que tributar por la retribución que hubiera percibido por esa previa cesión de sus derechos a terceras sociedades; y, como residente, le obligaban a tributar en su IRPF. Pero eso, siempre y cuando la cesión se hubiera realizado sin fraude, es decir, hubiera sido real y no simulada. Presupuesto que este Tribunal, a la vista de todo lo razonado, descarta”.

⁶²⁹ Otro aspecto que ha sido objeto de importantes críticas doctrinales resulta de la configuración que le ha dado el legislador y es que, con este régimen de imputación, se obliga al futbolista residente en España a tributar por una renta que en realidad no percibe, pues, aunque sea desde un punto de vista meramente

cesionaria de los derechos es residente en un país extranjero con el que España tiene suscrito un convenio bilateral, resulta necesario analizar si, a la luz de las disposiciones de dicho convenio, nuestro país tiene potestad para someter a gravamen una renta que es obtenida por una entidad residente en el otro Estado contratante, pues de no ser así el gravamen de dicha renta en manos del futbolista con arreglo a una norma doméstica podría chocar con las reglas de reparto de la potestad tributaria que establece una norma jerárquicamente superior como es el convenio.

La mayoría de autores han reconducido esta cuestión al clásico debate en torno a la compatibilidad de las reglas que fijan los convenios para evitar la doble imposición con los regímenes domésticos de transparencia fiscal internacional⁶³⁰. Sin embargo, a nuestro entender, hasta hace muy poco tiempo no era posible llevar a cabo tal asimilación pues creemos que el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen no constituye una auténtica norma anti-elusión ni tampoco un verdadero régimen de transparencia fiscal, ya que, por mucho que su introducción viniera motivada por una serie de situaciones en las que se venía comprobando que ciertos deportistas utilizaban estructuras elusivas, en la configuración normativa del régimen no se observa ni un solo aspecto, más allá de su pretendida finalidad, que permita defender su naturaleza de cláusula anti-abuso o de transparencia fiscal. Así, para su aplicación no se requiere que exista vinculación de ningún tipo entre la persona física titular de la imagen y la entidad primera cesionaria (ni mucho menos que sea socio de ella, como normalmente sucede en los regímenes de transparencia), ni tampoco que aquel se beneficie en algún modo de las rentas que la cesionaria perciba. Tampoco se exige que la entidad cesionaria esté localizada en un país de nula o baja tributación o en el que goce de un régimen fiscal

formal, tal renta es obtenida por un tercero, lo que algunos autores han venido considerando contrario al principio de capacidad económica y, en consecuencia, han calificado de dudosa constitucionalidad. Así, FALCÓN Y TELLA (1998), pág. 12, señala que el régimen “supone atribuir automáticamente al titular de la imagen unas rentas que este puede no llegar a percibir nunca, porque ha cedido la imagen a un tercero, lo que podría reputarse incompatible con el principio de tributación individual inherente a la capacidad contributiva (...). En todo caso, 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”. En un sentido similar se pronuncia MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI (2008), pág. 56 y siguientes, que asimismo considera que el régimen también es incompatible con el Derecho de la Unión Europea, ya que, en su opinión, cuando las entidades cesionarias son residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, el régimen vulnera el principio de libertad de establecimiento del artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

⁶³⁰ Así, por ejemplo, CARMONA FERNÁNDEZ (1996), pág. 68, al analizar este régimen especial señala que “todo el debate relativo a la compatibilidad de lo dispuesto en los tratados fiscales sobre doble imposición y las normas sobre transparencia fiscal internacional podría trasladarse aquí” y ya anticipaba que, dadas las especiales connotaciones del régimen, “probablemente la aplicación de dicho tratamiento fiscal a entidades beneficiarias de convenios sea asunto tormentoso”. FALCÓN Y TELLA (2002), págs. 7 y 8, lo califica como un “régimen de transparencia forzosa” y entiende que “tal régimen no resulta aplicable cuando, por no existir un establecimiento permanente en España al que sea imputable la renta, la imputación no tenga cabida en el correspondiente convenio”. RELEA SARABIA (2007), pág. 313, también considera extrapolable la discusión sobre los regímenes de transparencia fiscal internacional y su compatibilidad con los Convenios a este régimen especial de imputación de rentas, sosteniendo que “toda norma interna debe respetar lo establecido en el convenio de doble imposición aplicable, además de que en este caso concurre una dificultad añadida para su aplicación: la de que, contra lo que sería propio de una norma anti-elusión, no se exige para aplicar el precepto que la entidad interpuesta no residente goce de un estatuto fiscal privilegiado”.

preferente. Y del mismo modo, no es requisito para su aplicación que el sujeto que cede sus derechos de imagen obtenga un ahorro fiscal a través de dicha cesión.

A lo anterior hay que añadir que la norma tampoco permite al contribuyente acreditar que la cesión de los derechos responde a motivos económicos válidos o que la entidad cesionaria realiza realmente actividades económicas, como sí ocurre en el régimen de transparencia fiscal internacional que regula el artículo 91 de la Ley del IRPF⁶³¹, pues recordemos que este es un requisito necesario para que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, una norma anti-abuso doméstica pueda considerarse compatible con el Derecho de la Unión Europea.

Por todo lo dicho entendemos que, en el caso de que la entidad cesionaria fuera residente en un país con el que España haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición, el régimen especial por la cesión de los derechos de imagen solo sería aplicable si tal convenio otorgara a España la potestad para someter a gravamen las rentas obtenidas por aquella. De ahí que, a pesar de que algún autor lo haya interpretado en un sentido distinto⁶³², el apartado 7 del artículo 92 de la Ley del IRPF señale que “lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno”.

Y es en este punto donde, como enseguida veremos, adquiere una gran relevancia el reciente ‘Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios’, auspiciado igualmente por la OCDE (en adelante, Convenio Multilateral de la OCDE)⁶³³, que tiene como objetivo actualizar la red mundial de convenios para evitar la doble imposición sin necesidad de renegociar bilateralmente cada uno de ellos, para incorporar a los mismos de manera automática varias de las medidas tendentes a luchar contra la planificación fiscal agresiva internacional que derivan del Proyecto BEPS.

El Convenio multilateral de la OCDE fue firmado por España el 7 de junio de 2017 -si bien no entrará en vigor hasta que deposite el instrumento de-, incluyendo en su ámbito de aplicación (cada país ha de identificar aquellos de sus Convenios que van a quedar

⁶³¹ En su párrafo 15, el referido precepto dispone lo siguiente: “Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite, o se trate de una institución de inversión colectiva, regulada por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las previstas en el artículo 95 de esta Ley, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea”.

⁶³² Para CARMONA FERNÁNDEZ (1996), pág. 68, lo que realmente pretende indicar el citado apartado del precepto es que los apartados anteriores respetan lo dispuesto en los tratados fiscales. Según el autor, esta disposición “dice, en fin, algo puramente didáctico: la legislación doméstica no puede derogar la convenida”. No podemos compartir tales afirmaciones, ya que ni de una interpretación literal del texto ni de una interpretación finalista, se puede inferir que sea ese su significado. El legislador español no puede afirmar, sin más, que una determinada norma de su ordenamiento respeta lo dispuesto en los convenios internacionales, entre otras cosas, porque desconoce y no puede adivinar cuáles serán las disposiciones de los nuevos convenios que España suscribirá en lo sucesivo o de las modificaciones que experimentarán los ya existentes.

⁶³³ Puede accederse la versión oficial del Convenio Multilateral de la OCDE, traducida al español por la Oficina de Interpretación de Lenguas y del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, en el siguiente enlace: www.congreso.es/112p/e9/e_0095076_n_000_m.pdf

bajo el influjo reformador del Convenio multilateral) la gran mayoría de los Convenios bilaterales suscritos por España hasta entonces, a excepción de aquellos que en esos momentos se encontraban en fase de renegociación (como era el caso de los Convenios suscritos con los Países Bajos, China, Noruega, Japón o Suecia)⁶³⁴. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que no todos los Convenios incluidos por España en el ámbito de aplicación del Convenio Multilateral estarán finalmente cubiertos por él, ya que cabe la posibilidad de que el otro país no se haya adherido al Convenio Multilateral⁶³⁵, o de que esos otros países, al adherirse, no hayan incorporado a su ámbito de aplicación el Convenio suscrito con España, como ha sucedido en el caso de países como Suiza o Indonesia.

Indicábamos que este Convenio Multilateral adquiere una gran relevancia porque su artículo 3 se ocupa específicamente del tratamiento en el plano convencional de las entidades transparentes, estableciendo que se considerarán rentas de un residente de uno de los Estados contratantes, las obtenidas por una entidad transparente conforme a la legislación de cualquiera de las jurisdicciones contratantes, siempre y cuando dichas rentas se atribuyan fiscalmente al citado residente por parte de la referida jurisdicción a efectos de su gravamen. En el apartado 4 del precepto asimismo se indica que las entidades o instrumentos considerados fiscalmente transparentes por la legislación fiscal de cualquiera de las jurisdicciones contratantes pueden serlo bien porque así lo disponga una norma general o bien “identificando detalladamente el tratamiento de patrones de hechos específicos y tipos de entidades o instrumentos”.

En nuestra opinión, a pesar de la desafortunada, por enrevesada, redacción del artículo 3, en particular de su principal apartado 1⁶³⁶, el supuesto de hecho que contempla su apartado 4 (entidades o instrumentos considerados fiscalmente transparentes cuando la norma en cuestión identifica de manera detallada “el tratamiento de patrones de hechos específicos y tipos de entidades o instrumentos”) permitiría considerar que el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen representa un régimen de transparencia fiscal en el sentido del artículo 3 del Convenio Multilateral, ya que, como señalábamos anteriormente, si bien es cierto que no se trata de una medida general de transparencia fiscal (como la que regula el artículo 91 de la Ley del IRPF), con la imputación al futbolista de rentas que son obtenidas por otra entidad, la norma sí que pretende ignorar la existencia de dicha entidad (es decir, ‘transparentarla’), requiriendo para ello una serie de circunstancias y factores específicos, tal y como contempla el apartado 4 del mencionado artículo 3.

⁶³⁴ Para un análisis más detallado de la posición adoptada por España ante el Convenio Multilateral y de las distintas opciones y reservas que ha formulado el Estado español, así como del fundamento que subyace a cada una de ellas, véase el trabajo de RIBES RIBES (2018).

⁶³⁵ Pueden consultarse los países que han suscrito el Convenio Multilateral, así como la fecha de entrada en vigor en aquellos países que ya han depositado el documento de ratificación, en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (último acceso en noviembre de 2019).

⁶³⁶ El texto del artículo 3.1 del Convenio Multilateral es el siguiente: “A los efectos de un Convenio fiscal comprendido, las rentas obtenidas por o a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes serán consideradas rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, pero solo en la medida en que esas rentas se consideren, a los efectos de su imposición por dicha Jurisdicción, como rentas de un residente de esa Jurisdicción”.

Por lo tanto, aquellos convenios suscritos por España que se vayan actualizando de conformidad con el artículo 3 del Convenio Multilateral⁶³⁷ sí permitirían que nuestro país, como uno de los Estados contratantes, tratara la renta obtenida por el instrumento transparente (en este caso, la sociedad cesionaria residente en el otro Estado contratante) como renta fiscalmente imputable al futbolista residente en España, y por tanto, tales convenios sí serían compatibles con el régimen que establece el artículo 92 de la Ley del IRPF.

En el resto de convenios que no contienen una cláusula especial que permita la aplicación de esta clase de regímenes de transparencia, y a pesar de haber descartado la aplicabilidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen como norma general anti-abuso, aún cabrían dos posibilidades para verificar si España tendría potestad para gravar este tipo de rendimientos en manos de los futbolistas.

Por un lado, habría que comenzar calificando los rendimientos a efectos del convenio para verificar cuál de sus preceptos resultaría de aplicación y así determinar la posible potestad de gravamen de España como país de la fuente. Y en este sentido, para averiguar si el artículo 17 puede resultar aplicable a este tipo de rentas, habría que analizar dos cuestiones. La primera de ellas se refiere a la vinculación de los ingresos obtenidos por la entidad cesionaria con la actividad deportiva realizada por el futbolista en España. Y la segunda pasa por verificar si, en estos supuestos en los que la actuación en calidad de deportista tiene lugar en el país donde el futbolista reside y no, por tanto, en el otro Estado contratante, se cumple el presupuesto de hecho para que el artículo 17 resulte de aplicación.

En cuanto a la primera de ellas, parece que la respuesta debe ser afirmativa, pues la renta que obtiene la entidad titular de los derechos de imagen del futbolista le es abonada por parte del club empleador con la intención de poder hacer uso de tales derechos en el seno de la relación laboral que aquel va a desarrollar al servicio de dicho club, es decir, en las actividades deportivas que el futbolista realizará, principalmente, en España.

Más dudas surgen a la hora de resolver la segunda de las cuestiones planteadas, pues el apartado 1 del artículo 17 exige que se trate de rentas obtenidas por un deportista residente en uno de los Estados contratantes derivadas del ejercicio de sus actividades personales en calidad de tal en el otro Estado contratante. Es decir, es necesario que exista una actuación deportiva en un país distinto al de la residencia del futbolista para que el artículo 17.1 resulte aplicable. Sin embargo, también es cierto que el apartado 2 del precepto no establece de forma expresa un requisito similar, pues en este caso se limita a exigir que las rentas derivadas de las actividades personales del deportista se atribuyan a otra persona, indicando entonces que dichas rentas podrían someterse a imposición en el

⁶³⁷ España tan solo se ha reservado el derecho a no aplicar el apartado 1 del artículo 3 a aquellos Convenios que ya incluyen una disposición relativa a las entidades transparentes similar a la del Convenio Multilateral, como son los suscritos con Estados Unidos, Finlandia, Reino Unido y Rumania. Sin embargo, la incorporación de esta regla a nuestra red de Convenios parece que, por ahora, será bastante limitada pues la gran mayoría de los Estados sí se ha reservado el derecho a no incluir este precepto en sus Convenios bilaterales, tal y como puede observarse en los documentos con la lista de reservas y notificaciones que cada uno de los países adheridos al Convenio Multilateral ha de entregar al momento de la firma, documentos a los que se puede acceder en el siguiente enlace: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>

Estado contratante donde se realicen las actividades del deportista. Desde esta perspectiva, para que el artículo 17.2 resultara aplicable bastaría con que las rentas derivaran de la actuación del futbolista en España, que sería el Estado la fuente, es decir, el Estado contratante donde las actividades deportivas tienen lugar, y que fueran abonadas a una entidad residente en el otro Estado contratante. Recordemos, además, que los Comentarios al precepto avalarían esta posibilidad, pues en el párrafo 11.1, se señala que la aplicación del apartado 2 del artículo 17 no está limitada a situaciones en las que el deportista y la tercera persona a quien se le imputa la renta son residentes en el mismo Estado contratante, indicando expresamente que el artículo 17.2 permite que el Estado donde se realice la actuación (que en este caso sería España) grave la renta obtenida por una sociedad residente en otro Estado contratante incluso cuando el artista o deportista no es residente en ese otro Estado.

Pero claro, lo anterior permitiría que España, con arreglo al apartado 2 del precepto, gravara las rentas en manos de la propia entidad cesionaria, pero no en manos del futbolista, que es lo que persigue el régimen especial del artículo 92 de la Ley del IRPF. Para poder atribuir las rentas fiscalmente al jugador y someterlas a tributación como tales, tendríamos que recurrir necesariamente al apartado 1 del artículo 17⁶³⁸ y, como indicábamos antes, este apartado exige que la renta derive de una actuación del deportista en un país distinto al de su residencia, por lo que consideramos que no se daría el supuesto de hecho para que aquel pueda ser aplicado.

Entendiendo, por tanto, que no resulta aplicable el artículo 17 a las rentas que le son imputadas personalmente al futbolista en virtud de este régimen especial (siempre y cuando, como decimos, el jugador sea residente fiscal en España), la cuestión a dilucidar estribaría en la posibilidad de calificar este tipo de ingresos como otra modalidad de rentas a la luz del convenio aplicable, bien como cánones o, en su defecto, como beneficios empresariales. Tal distinción, como ya vimos al analizar el ámbito de aplicación del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, no resulta pacífica y dependerá, en última instancia, del ordenamiento interno del país de la fuente (véase el epígrafe 2.2.1 del Capítulo IV). Si los ingresos fueran calificados como beneficios empresariales, entonces el artículo 7 tan solo permitiría su gravamen en España si fueran atribuibles a un establecimiento permanente situado en territorio español. En cambio, si considerásemos que se trata de cánones, el precepto dedicado a este tipo de rentas en la mayoría de convenios suscritos por España sí permite la tributación de los mismos en la fuente, si bien sometidos a un límite máximo de gravamen. No obstante, también encontramos un grupo minoritario de Convenios que no admite el gravamen de los cánones en el país de la fuente⁶³⁹.

⁶³⁸ Para ello también podríamos acudir, como ya sabemos, a las reglas generales de atribución de rentas o a los mecanismos generales anti-abuso del país de la fuente, pero ahora estamos tratando la imputación de las rentas en virtud de este régimen especial por la cesión de los derechos de imagen y, más concretamente, en aquellos casos en los que el convenio aplicable no contempla una disposición que permita tratar la renta obtenida por la entidad transparente (en este caso, la sociedad cesionaria residente en el otro Estado contratante) como renta fiscalmente imputable al futbolista que reside en España.

⁶³⁹ Dentro del grupo minoritario de los Convenios suscritos por España que han respetado el criterio del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE y que, en consecuencia, no admiten la tributación de los cánones en el país de la fuente están los Convenios con Albania, Alemania, Barbados, Bulgaria, Catar, Chipre, Croacia, Emiratos Árabes Unidos, Estonia (por aplicación de la cláusula de nación más favorecida,

Precisamente tratando de aprovecharse de esa posible calificación como cánones, otra de las prácticas habituales a la que recurrieron varios futbolistas pertenecientes a clubes españoles, en especial durante la década de los noventa, consistía en ceder sus derechos de imagen a entidades residentes en países cuyos convenios con España no permitían el gravamen de los cánones en el país de la fuente, para así tratar de eludir la tributación de este tipo de rentas en nuestro país. Sin embargo, tal práctica quedó totalmente desaprobada cuando la Audiencia Nacional confirmó en varias sentencias la solución que había venido adoptando la Administración tributaria española ante tales casos, solución que consistió en denegar la aplicación del convenio (normalmente se trataba de entidades residentes en Hungría) al entender que era el futbolista y no la entidad cesionaria el beneficiario efectivo de la renta percibida⁶⁴⁰.

Y esta es, justamente, la segunda de las vías a las que antes hacíamos referencia que permitiría someter a tributación este tipo de rentas en España, pues una de las medidas adoptadas en el plano convencional para luchar contra la proliferación de estas conductas de *'treaty shopping'* es la regla del beneficiario efectivo, regla que prevén la mayoría de convenios suscritos por España a partir de 1977, año en que la misma quedó incorporada a los artículos 10, 11 y 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, y en virtud de la cual el país de la fuente, en este caso España, solo tendrá la obligación de aplicar las restricciones o límites de gravamen contemplados en el convenio si el beneficiario efectivo de los dividendos, intereses o cánones es un sujeto que reside en el otro Estado contratante. Así pues, si las autoridades tributarias españolas acreditaran que la entidad cesionaria de los derechos de imagen no es la beneficiaria efectiva de los rendimientos obtenidos con la cesión de tales derechos y, en cambio, quedara probado que su beneficiario efectivo es el futbolista (residente fiscal en territorio español), la entidad cesionaria no podría reclamar los beneficios del convenio sobre tales rentas y, en consecuencia, el Estado español se vería facultado para someterlas a gravamen sin limitación alguna.

3.4.2. Cesión de los derechos de imagen de futbolistas no residentes que participan en competiciones deportivas en España

Aunque son supuestos que no están tan presentes en nuestra práctica jurisprudencial, cuando el futbolista que cede la explotación de sus derechos de imagen sea residente fiscal en otro Estado, el posible gravamen en España de las rentas que obtenga la entidad

aunque el Convenio con España establezca un límite máximo de gravamen del 10 por 100), Finlandia, Georgia, Hungría, Malta y Reino Unido.

⁶⁴⁰ En este sentido resulta interesante traer a colación los comentarios de VEGA BORREGO (2007) que, en su análisis de las referidas sentencias (entre otras, las sentencias de 26 de marzo de 2007, Rec. 280/2006, de 20 de julio de 2006, Rec. 1106/2003, y la de 18 de julio de 2006, Rec. 1110/2003), señala lo siguiente: “Los hechos que llevaron con toda probabilidad a la Administración a denegar la aplicación del convenio son fundamentalmente los siguientes: a) que los derechos cedidos por la entidad húngara habían sido adquiridos de entidades residentes en Estados con los que España no tenía convenio o esos convenios eran menos favorables que el convenio con Hungría en materia de cánones; b) que la entidad húngara cada vez que percibía una renta de la entidad deportiva española como consecuencia de la cesión la destinaba, en su práctica totalidad, para realizar un pago a una entidad residente en otro Estado (Holanda o Chipre). Aunque las sentencias no lo contemplan claramente en algunos casos, y tampoco se advierte de los hechos puestos de manifiesto por la Administración, suponemos que estos pagos que realiza la entidad húngara a las entidades holandesas o chipriotas son consecuencia de que ella tenía que retribuir también al sujeto que le había cedido los derechos correspondientes; c) que los pagos realizados por la entidad húngara a las entidades holandesas o chipriotas son de una cuantía similar a los percibidos de la entidad española”.

cesionaria a través de la explotación de tales derechos dependerá, en primer lugar, de las reglas que establezca el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el país de la residencia del futbolista -en caso de existir- y, en segundo lugar, de la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Por lo que respecta al Convenio, ya sabemos que para que el artículo 17 resulte de aplicación, los rendimientos obtenidos por la cesión de los derechos de imagen han de estar estrechamente vinculados a la actuación del futbolista en territorio español. Así pues, si la sociedad titular de los derechos los cede a otra entidad para que esta haga un uso comercial, promocional o publicitario de la imagen del futbolista con motivo de un concreto evento deportivo que tiene lugar en España, sí se podrá sostener la presencia de esa estrecha conexión que requiere el precepto. Así ocurriría, por ejemplo, si la entidad organizadora de una competición que se celebra en España adquiere los derechos de imagen de un jugador para utilizarla en los carteles promocionales de la misma o si uno de los patrocinadores de la competición adquiere tales derechos para grabar un anuncio televisivo que se emitirá exclusivamente durante el tiempo en que esta se prolongue⁶⁴¹. En tales casos, el artículo 17 sí resultaría aplicable y, en virtud de su 2 apartado, los ingresos que obtuviera la entidad primera cesionaria por la subsiguiente cesión de los derechos de imagen del jugador podrían ser gravados en España. Si el futbolista en cuestión y la entidad residieran en países distintos, ya vimos al analizar los supuestos triangulares que el apartado 2 del precepto no obsta a que el país donde la actividad deportiva tiene lugar (en este caso España) someta a gravamen los ingresos de la entidad si esta residiera en un país con el que dicho país no tenga suscrito un convenio bilateral o, en caso de tenerlo, cuyo artículo 17.2 también admita el gravamen de esa renta en la fuente. El problema estará en aquellos supuestos, que precisamente serán (y no por casualidad) los más habituales, en los que la entidad que percibe las rentas reside en un país cuyo convenio con España no contiene el apartado 2 del artículo 17. En estos casos la solución dependerá de la interpretación del convenio que el país de la fuente haga a la luz de la evolución experimentada por el Modelo de Convenio de la OCDE y de sus Comentarios, pero sobre esta cuestión nos detendremos en el último apartado de este Capítulo.

En cambio, si la cesión de los derechos de imagen no se realiza con ocasión de la participación del futbolista en un concreto evento deportivo en España, las rentas derivadas de dicha cesión no entrarán en el ámbito objetivo de aplicación del artículo 17. España no podría someter a gravamen tales rentas, al menos basándose en el convenio con el país de residencia del futbolista y en virtud del artículo 17 del mismo⁶⁴², y ello aunque el futbolista no residente llevara a cabo algún tipo de actividad deportiva en España, pues lo determinante en este punto no es que el futbolista actúe en calidad de deportista en territorio español sino que la cesión de sus derechos de imagen (que es de

⁶⁴¹ Recordemos que este fue el supuesto de hecho enjuiciado en la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 (Rec. 7710/2002) -caso *Julio Iglesias*-. En tal sentido, véase el apartado tercero de este mismo Capítulo, donde ya advertimos que en este caso la aplicación del artículo 17 a la renta obtenida por la cesión de los derechos de imagen del artista sí resultaba justificada.

⁶⁴² Otra cosa es que pudiera plantearse el gravamen directo de la renta percibida por la entidad que ha explotado los derechos de imagen, no como renta deportiva sujeta al artículo 17 del convenio entre España y el país del futbolista, sino como renta de dicha entidad y en función de la normativa aplicable según la residencia de dicha entidad (la normativa interna si fuera un país sin convenio con España o el convenio correspondiente si fuera un país con convenio).

la que deriva la renta que se pretende gravar) esté estrechamente conectada con esa concreta actuación.

En su defecto, habría que analizar, como ya hicimos en su momento (en este punto debemos remitirnos de nuevo al epígrafe 2.2.1 del Capítulo IV), si los rendimientos obtenidos por la cesión de los derechos de imagen pueden ser calificados como cánones, pues en tal caso el precepto aplicable sería el artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, que no permite el gravamen de este tipo de rendimientos en el país de la fuente. Sin embargo, también vimos que la mayoría de Convenios suscritos con España no han seguido en este punto el criterio de la OCDE y sí admiten el gravamen en la fuente, si bien sometido a un límite máximo de tributación⁶⁴³. En el caso de que se descartara su calificación como canon y, por tanto, la aplicación del artículo 12, habría que acudir a las disposiciones del artículo 7, dedicado a los beneficios empresariales, que exigiría que la actividad de la entidad cesionaria fuese realizada por medio de un establecimiento permanente situado en territorio español para que sus rendimientos pudieran ser gravados en España.

Si, en virtud de cualquiera de los preceptos referidos, España estuviera facultada para someter a gravamen las rentas obtenidas por la entidad titular de los derechos de imagen, aún tendríamos que hacer el ejercicio de determinar si, de conformidad con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tales rendimientos se considerarían obtenidos en España, pues solo en ese caso tendrían que tributar en nuestro país.

Comenzando la última de las hipótesis contempladas, esto es, si la entidad titular de los derechos actuara en España a través de un establecimiento permanente -algo que rara vez ocurrirá-, el artículo 13.1.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes entiende obtenidas en territorio español las rentas realizadas mediante dicho establecimiento, por lo que este supuesto no presenta mayores dificultades.

En cambio, si la entidad no contara con un establecimiento permanente en España, habría que diferenciar nuevamente aquellos supuestos en los que la cesión de los derechos de imagen esté relacionada con la participación del futbolista en una actividad deportiva que se celebre en territorio español de aquellos otros en los que tal actividad no tenga lugar.

En el primer supuesto, en principio resultaría aplicable el tercer apartado del artículo 13.1.b), pues en virtud del mismo se entienden obtenidos en España los rendimientos de actividades económicas 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. Así pues, las rentas que la entidad titular de los derechos obtenga de la cesión de los derechos de imagen con ocasión de la actuación personal del futbolista en España se considerará obtenida en España y, en consecuencia, deberá tributar aquí.

Es cierto, no obstante, que el artículo 13.1.b) establece un principio de singularidad en virtud del cual la sujeción por esta modalidad de renta decae en los supuestos en los que resulta de aplicación otra letra de este mismo precepto⁶⁴⁴ y precisamente la letra f),

⁶⁴³ *Vid. supra*, nota 639.

⁶⁴⁴ El artículo 13.1.b) comienza de la siguiente manera: “Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando

dedicada a los rendimientos del capital mobiliario, recoge entre los ingresos calificables como cánones o regalías los que deriven de “derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen”. Por tanto, cabría sostener que los puntos de conexión de esta letra tendrían preferencia sobre los de la letra b); sin embargo, como ha apuntado algún autor, el párrafo relativo a los cánones “no contempla expresamente, a diferencia del 1.b).3.º, referente a las explotaciones económicas, el caso de que la renta se perciba por persona o entidad distinta del artista o deportista, por lo que, pese al carácter subordinado de este segundo apartado respecto al primero, pudiera ser el aplicable en el supuesto que contemplamos de interposición de una sociedad no residente”⁶⁴⁵.

En cualquier caso, a pesar de las dudas apuntadas, parece claro que cuando la cesión de los derechos de imagen por parte de la entidad cesionaria se lleva a cabo con ocasión de un evento deportivo que tiene lugar en territorio español, los ingresos derivados de dicha cesión tendrían que tributar en España, en primer lugar, porque así lo permite el artículo 17.2 del Modelo de Convenio y, en segundo lugar, porque tales rendimientos se entenderían obtenidos en territorio español, ya sea con arreglo al citado artículo 13.1.b).3.º, referido a las actividades deportivas, o bien de conformidad con el artículo 13.1.f), referido a los rendimientos de capital mobiliario, y más en concreto, al artículo 13.1.f).3.º, referido específicamente a los cánones pues con arreglo a este último, se entienden obtenidos en España “los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español”, y en el caso que hemos apuntado, dado que los derechos de imagen se cederían con motivo de una actuación deportiva realizada en territorio español, parece claro que se cumpliría el criterio de la utilización.

Las dudas surgen, en cambio, cuando no se produce ninguna actuación deportiva en España por parte del futbolista no residente y, a pesar de ello, la entidad que explota sus derechos de imagen los cede a una sociedad residente en España o a una sociedad no residente que utiliza tales derechos en territorio español, pues en ambos casos, si considerásemos aplicable el artículo 13.1.f).3º, los rendimientos se entenderían obtenidos en España (en el primer caso por el criterio del pago y en el segundo por el de la utilización) y, por tanto, tendrían que tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (siempre y cuando, eso sí, las disposiciones del convenio aplicable así lo permitan). En este sentido, como apuntábamos antes, el precepto no deja claro si solo es aplicable a los ingresos que obtenga la persona física titular de los derechos personales susceptibles de cesión o si, por el contrario, también resulta de aplicación cuando tales derechos son explotados por un sujeto distinto al titular. Esta segunda posibilidad es la que parece haber acogido nuestra jurisprudencia, pues ante supuestos en los que el jugador había cedido las facultades para la explotación de sus derechos de imagen a una entidad no residente, diversas resoluciones han señalado que a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residente “los derechos de imagen son inequívocamente cánones”⁶⁴⁶ y como tales debían ser gravados, sin entrar a valorar si los ingresos derivados de la cesión

no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos: (...). Vemos, pues, que si la renta resultara inscribible en los rendimientos descritos en cualquier otro de los párrafos del precepto los puntos de conexión de ese apartado gozarían de preferencia sobre los que recoge la letra b).

⁶⁴⁵ RELEA SARABIA (2007), pág. 296.

⁶⁴⁶ En este sentido, podemos citar, entre otras, las sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2012 (Rec. 410/2009) o de 26 de septiembre de 2013 (Rec. 281/2010).

de esos derechos eran obtenidos por la persona física titular de los mismos o por una entidad facultada para su explotación económica.

Una dificultad adicional que encontramos al aplicar la regla de nuestro artículo 13 que se ocupa de los cánones tiene que ver con uno de los dos puntos de conexión que acoge (el pago y la utilización) y es que, bajo determinadas circunstancias, no resultará sencillo verificar cuándo se entiende cumplido el criterio de la utilización de los derechos de imagen en territorio español. Resulta evidente que si la utilización de tales derechos, por ejemplo, a través de una campaña publicitaria, tiene lugar exclusivamente en España, el criterio se ha de entender cumplido de manera inequívoca. Sin embargo, cuando se trata de campañas publicitarias que se desarrollan a nivel mundial (algo cada vez más frecuente por la hegemonía de los medios digitales), no queda tan claro que el criterio de la utilización pueda tenerse por satisfecho, sobre todo cuando no sea viable comprobar si la utilización efectivamente realizada en España, en comparación con la del resto de países, debe considerarse una utilización relevante o si, por el contrario, resulta de escasa significación y, por tanto, despreciable frente al resto. Y, en cualquier caso, si se considerara que se cumple el criterio de la utilización, habría que determinar qué parte de los ingresos globales obtenidos por la cesión de los derechos de imagen correspondería a la utilización de los mismos en España.

Esta fue, precisamente, una de las principales cuestiones que se discutieron en el procedimiento de inspección que la Administración tributaria llevó a cabo contra otro de los jugadores más relevantes de la liga española en los últimos años, Cristiano Ronaldo, que, tras el levantamiento de las actas inspectoras, y al igual que ocurriera con Lionel Messi, fue acusado por la fiscalía de cometer cuatro delitos contra la Hacienda Pública por eludir la tributación en el IRPF de los ingresos derivados de la explotación de sus derechos de imagen durante los ejercicios fiscales que van del año 2011 al año 2014. En este caso, sin embargo, el futbolista se declaró culpable de los referidos delitos tras alcanzar un acuerdo con la Administración tributaria y regularizar sus obligaciones fiscales y fue condenado a 23 meses de prisión y al pago de una multa por importe aproximado de 3,2 millones de euros⁶⁴⁷.

Si atendemos a los hechos probados de la sentencia condenatoria observamos que el jugador adquirió la condición de residente fiscal en España el 1 de enero de 2010 y que, en fecha 11 de noviembre de 2011, optó expresamente por acogerse al régimen fiscal especial para trabajadores desplazados a territorio español, regulado en el artículo 93 de la Ley del IRPF y en los artículos 114 y siguientes del Reglamento del Impuesto y en virtud del cual únicamente se encontrarían gravadas en España las rentas que el futbolista obtuviera en territorio español, por las cuales tendría que tributar al tipo del 24% en el ejercicio 2011, y del 24'75% en los ejercicios 2012 a 2014⁶⁴⁸.

⁶⁴⁷ Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 17ª, de 22 de enero de 2019 (Rec. 1716/2018). El futbolista, no obstante, pudo eludir la entrada en prisión ya que en la referida sentencia se decretó la sustitución de las penas de prisión impuestas por una pena de multa de cuarenta y ocho meses con una cuota diaria de 250 euros.

⁶⁴⁸ Recordemos que en virtud de este régimen especial, conocido popularmente como 'Ley Beckham' (recibió esta denominación porque su entrada en vigor coincidió con el fichaje del icónico futbolista inglés, David Beckham, por parte del Real Madrid), los sujetos no residentes que son desplazados a territorio español como consecuencia de un contrato de trabajo, aun adquiriendo la condición de contribuyentes por

Durante los citados ejercicios el futbolista cedió la totalidad de sus derechos de imagen a una sociedad de la que era socio único (cesión que fue calificada como negocio simulado), domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas, territorio que en nuestro ordenamiento tiene la consideración de paraíso fiscal, a cambio de una contraprestación equivalente al importe de todos los ingresos que percibiera la entidad cesionaria tras deducir 20.000 euros y los gastos en los que esta hubiera incurrido por la supuesta gestión de los derechos de imagen.

Pues bien, una vez acreditado que la cesión de los derechos había sido simulada y, por tanto, debiendo atribuirse tales ingresos personalmente al jugador, la cuestión fundamental se centraba en determinar qué parte de los ingresos globales percibidos durante ese periodo por la explotación de sus derechos de imagen⁶⁴⁹ debían entenderse obtenidos en España (dado que a pesar de que la condición de residente implica como regla general la tributación por la renta mundial, el hecho de haberse acogido al régimen, entonces disponible, de los trabajadores desplazados, circunscribía el alcance de las rentas gravadas a las rentas obtenidas en territorio español); y en este sentido, la sentencia afirma que el jugador, con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito, “calificó los rendimientos obtenidos como consecuencia del simulado contrato de cesión de derechos de imagen con TOLLIN ASSOCIATES LTD como rendimientos del capital mobiliario y no como rendimientos derivados de actividades económicas con la finalidad de evitar indebidamente la calificación como rentas obtenidas de fuente española de parte de los ingresos obtenidos en nuestro país, lo que permitió al acusado disminuir considerablemente la base imponible a declarar habida cuenta de que los puntos de conexión establecidos por la Ley de IRNR, artículo 13 de la ley citada, son inferiores a los previstos en el caso de calificar los citados beneficios como renta de actividades económicas”.

De este escueto razonamiento, no obstante, surgen varias cuestiones que no encuentran respuesta en la sentencia (desconocemos si tales cuestiones fueron tratadas y debidamente fundamentadas por la Administración tributaria durante el procedimiento de inspección) y que debemos entrar a analizar.

el IRPF, tienen la opción de tributar bajo un régimen similar al del Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante los cinco primeros ejercicios, es decir, tributando únicamente por las rentas que se entiendan obtenidas en territorio español y a un tipo fijo del 24%, evitando así tener que tributar según la escala progresiva de gravamen del IRPF y por su renta mundial. No obstante, en el año 2015, los deportistas profesionales fueron excluidos sin motivo aparente del ámbito de aplicación de este régimen opcional, lo que fue tildado por parte de la doctrina como una medida selectiva y discriminatoria y, en consecuencia, posiblemente inconstitucional. Así, por ejemplo, para GARCÍA PRATS (2015), pág. 57, no existe “una justificación objetiva y razonable de este tratamiento desigual”. Según el referido autor, “El Tribunal Constitucional exige una justificación razonable (sentencia 76/1990, de 26 de abril) para que un tratamiento desigual no suponga una infracción del artículo 14 de la Constitución, concurriendo una diferencia injustificada en los términos de la sentencia 214/1994, de 14 de julio (FJ 8º B) y 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º). No está justificado este trato diferenciado porque no se puede admitir que tenga una mayor capacidad económica un jugador de fútbol que un directivo de una multinacional, por lo que no está justificado privar al primero de este régimen que se permitiría al segundo”.

⁶⁴⁹ Con arreglo a los hechos probados de la sentencia, tales ingresos ascendieron a un importe de 78.688.812,96 euros, de los cuales el futbolista solo consignó en sus declaraciones como rentas de fuente española 11.534.917'06 euros, cuando las rentas verdaderamente obtenidas en España, según el criterio del órgano inspector, fueron de 4.727.065'47 euros en 2011, de 5.449.323'09 euros en 2012, de 10.761.581'33 euros en 2013 y de 13.879.804'57 euros en 2014.

En primer lugar, cuando el juzgador afirma que los ingresos por la cesión de los derechos de imagen debían haber sido calificados como rendimientos de actividades económicas, no queda claro si lo hace atendiendo a las reglas de calificación del IRPF o las del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, siendo este un matiz de gran importancia, puesto que, a nuestro parecer, la solución final diferirá en función de si se aplica una u otra normativa. Así, el artículo 25.4 de la Ley del IRPF señala que serán calificados como rendimientos del capital mobiliario los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica. Por su parte, como ya sabemos, el artículo 13.1.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes establece los puntos de conexión para los rendimientos de actividades económicas, pero aclara que los mismos serán aplicables cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, que es precisamente lo que ocurre con los ingresos derivados de los derechos personales susceptibles de cesión, entre ellos los derechos de imagen, que son calificados expresamente como cánones y, en consecuencia, como rendimientos del capital mobiliario. Por lo tanto, mientras que la normativa del IRPF otorga preferencia a la calificación como rendimientos de actividades económicas frente a la de rendimientos del capital mobiliario (siempre y cuando se den, eso sí, los requisitos de ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos, aspecto que tampoco valora la sentencia analizada), la normativa del IRNR apunta en sentido contrario y establece el carácter subsidiario de tal calificación, que decaerá siempre que resulte aplicable otro apartado del precepto, como sucede en el caso de los ingresos obtenidos por la cesión de derechos de imagen.

Ante tal disyuntiva la pregunta es clara, ¿qué normativa ha de aplicarse en tales casos? ¿La del IRPF o la del IRNR? Pues bien, la respuesta la encontramos precisamente en el artículo 93 de la Ley del IRPF, cuyo apartado segundo señala que la aplicación del régimen especial de trabajadores desplazados implica la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, estableciendo, eso sí, ciertas especialidades, entre ellas, que no resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido. *A sensu contrario*, dado que no se excluye expresamente su aplicación, el artículo 13 del texto refundido sí resulta aplicable en estos casos y, en consecuencia, la calificación de los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados ha de seguir los criterios que recoge este precepto, pues así se señala expresamente en su apartado tercero: “Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo”. Y dado que, como venimos reiterando, los derechos de imagen sí son objeto de calificación expresa [en virtud del artículo 13.1.f) 3.º], no entraría en juego la aplicación subsidiaria de las reglas del IRPF.

A tenor de lo anterior, no podemos compartir la calificación que adopta el juzgador en su sentencia, ya que, como acabamos de comprobar, la calificación que correspondía a los ingresos que el futbolista percibió por la explotación económica de su propia imagen debió ser la de rendimientos del capital mobiliario y no la de rendimientos de actividades económicas.

En cualquier caso, tampoco explica la sentencia cuál o cuáles de los puntos de conexión que establece el artículo 13.1.b) para los rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente fueron tenidos en cuenta a la hora de cuantificar los ingresos del futbolista que se entendieron obtenidos en España, limitándose a indicar que tales puntos de conexión son ‘superiores’ o se imponen a los que la norma establece para los cánones.

La defensa del futbolista, amparándose precisamente en la falta de claridad de estos criterios, sostuvo que solo un 20% de los ingresos percibidos por el jugador con motivo de la suscripción de contratos publicitarios o de patrocinio en los que se contemplaba la utilización de la imagen del futbolista en España (no de manera exclusiva, sino entre otros países), debían entenderse obtenidos en territorio español y, de hecho, tal y como argumentaran, este era el método que había venido utilizando el futbolista en su etapa anterior como jugador en la liga inglesa, método que había sido aceptado por las autoridades fiscales británicas⁶⁵⁰. En cambio, la Administración tributaria española entendió que, de los 78,6 millones de euros generados por la explotación de su imagen durante el periodo investigado, 34,8 millones debían considerarse obtenidos en España, es decir, algo más del 50% del total.

Dado que no han trascendido los criterios utilizados por las autoridades tributarias españolas para realizar ese cálculo, no podemos pronunciarnos sobre su acierto o desacierto, pero lo que queda claro, en cualquier caso, es que se trata de una cuestión peliaguda, pues cuantificar la parte de los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen que corresponde a la utilización efectiva de tales derechos en España, cuando tal explotación tiene lugar a escala mundial o, cuanto menos, afectando a varios países, es una tarea compleja que cabe abordar utilizando diferentes métodos de valoración o cálculo, métodos que pueden arrojar resultados que difieran significativamente entre sí. La laxitud de los criterios de sujeción que emplea la normativa del IRNR tampoco ayuda en ese sentido y la falta de referencias jurisprudenciales sobre esta materia hace que los contribuyentes que se encuentran ante este tipo de situaciones deban soportar una gran inseguridad jurídica.

4. PROBLEMAS PRÁCTICOS EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 CUANDO EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN APLICABLE NO CUENTA CON EL APARTADO 2 DEL PRECEPTO. INTERPRETACIÓN ESTÁTICA *VERSUS* INTERPRETACIÓN DINÁMICA

Como ya hemos venido adelantando, en la actualidad aún mantienen su vigencia algunos Convenios para evitar la doble imposición cuyo artículo dedicado a las rentas de artistas y deportistas solo cuenta con un apartado 1 (equivalente al artículo 17.1 del Modelo de

⁶⁵⁰ Según OTERO (2017), págs. 30 y siguientes, los asesores fiscales del jugador indicaron que eligieron ese porcentaje a pesar de que dos informes encargados a especialistas españoles calculaban que el impacto en España de esos contratos de imagen se encontraría realmente entre el 6,1% y el 8,53% del global. Según estos asesores, el ejemplo más claro que se puede utilizar a estos efectos es el de los contratos de patrocinio. En el de Nike, por ejemplo, la marca invirtió en España con la imagen de Cristiano Ronaldo 143 millones de euros, frente a los 2.051 millones de euros invertidos en el resto del mundo, por lo que la inversión en España supone el 6,6% del total de la marca. El autor también señala que existen otros métodos de cálculo, como el que extrae las audiencias del Real Madrid en España y en el resto del mundo, o incluso los seguidores y la repercusión del jugador en redes sociales.

Convenio de la OCDE). Por lo general, se trata de Convenios que fueron suscritos antes del año 1977, año en el que fue publicado el primer Modelo de Convenio en sentido estricto, que incorporaba un apartado 2 al precepto (si lo comparamos con el texto del Proyecto de Modelo de Convenio del año 1963), y que aún no han sido derogados o reformados. En el caso de España, esto ocurre en los Convenios suscritos con Suiza (1966), Austria (1968) y Países Bajos (1971). Lo mismo sucedía en los Convenios originalmente suscritos con Alemania y Finlandia, si bien estos sí han sido modificados al ser sustituidos en ambos casos por un nuevo Convenio cuyo artículo dedicado a las rentas artísticas y deportivas sí que incluye el apartado 2.

La aparición en 1977 del apartado 2 del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE y su posible repercusión sobre los convenios bilaterales firmados con anterioridad es una cuestión que ha suscitado una gran controversia tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, pues en definitiva se trata del tradicional debate sobre el valor interpretativo que ha de reconocerse al Modelo de Convenio de la OCDE y sus Comentarios oficiales y la consecuente discusión acerca de si los convenios que son suscritos siguiendo tales instrumentos han de ser interpretados de manera dinámica o evolutiva, es decir, con arreglo a las modificaciones que estos vayan sufriendo, o si por el contrario, deben interpretarse de forma estática, de tal forma que no se vean afectados por los cambios que experimenten el articulado del Modelo y sus respectivos Comentarios.

La propia OCDE, en la Introducción al Modelo de Convenio, ha abordado estas cuestiones dedicando varios párrafos a valorar los conflictos de interpretación que pueden surgir a raíz de los cambios efectuados en los artículos y Comentarios del Modelo, de donde podemos extraer dos ideas principales⁶⁵¹. En primer lugar, el Comité de Asuntos Fiscales considera que, en la medida de lo posible, los convenios existentes deben interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, particularmente cuando se trata de cambios o adiciones a los Comentarios que son relevantes para interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción y que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos. Sin embargo, como segunda idea a destacar, también aclara el Comité que las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y de sus Comentarios que difieran sustancialmente de las disposiciones de los convenios concluidos con anterioridad no deben tenerse en cuenta, pues serán irrelevantes, para interpretar o aplicar tales convenios.

Así pues, la OCDE aboga por una interpretación dinámica pero no absoluta, sino con matices, distinguiendo aquellos supuestos en los que los nuevos artículos o Comentarios comporten aclaraciones o explicaciones más detalladas que los anteriores, en cuyo caso sí sería aconsejable interpretar de manera dinámica los convenios ya existentes, de aquellos otros en los que se lleven a cabo ampliaciones significativas o modificaciones sustanciales en relación con lo dispuesto en las versiones previas, pues en estos casos la seguridad jurídica y la imposibilidad de modificar unilateralmente una norma convencional exigen que se adopte una interpretación estática de los convenios suscritos con anterioridad.

⁶⁵¹ Párrafos 33 a 36 de la Introducción al Modelo de Convenio de la OCDE en la versión del año 2017.

Este es, a su vez, el criterio que ha defendido de manera mayoritaria la doctrina⁶⁵², lo que, aplicado al caso que aquí nos ocupa, debería suponer que aquellos Convenios firmados con anterioridad a 1977 en los que no se incluyó el artículo 17.2 no puedan interpretarse de manera dinámica, a la luz del nuevo Modelo de Convenio de la OCDE, como si efectivamente sí contaran con el apartado 2 del precepto, pues resulta evidente que la inclusión de un nuevo apartado en el articulado del Modelo, con el que se incorpora una nueva regla de atribución de la potestad tributaria que, además, difiere de la regla aplicable hasta entonces, supone una ampliación y una modificación sustancial de sus disposiciones que no puede afectar a los convenios bilaterales suscritos anteriormente.

Sin embargo, la práctica jurisprudencial, tanto en España, como en el ámbito comparado⁶⁵³, no ha resultado ser tan pacífica. En nuestro país, tanto los tribunales económico-administrativos⁶⁵⁴ como distintos órganos jurisdiccionales se han pronunciado en direcciones opuestas a la hora de valorar la posible interpretación dinámica del artículo 17. De todos esos pronunciamientos nos interesa destacar dos sentencias del Tribunal Supremo, a las que ya hemos hecho referencia, en las que el Alto Tribunal parece adoptar una interpretación dinámica del artículo 17 para justificar el gravamen en España de las rentas derivadas de actuaciones artísticas que tuvieron lugar en nuestro país y que fueron abonadas a sociedades que eran residentes en los Países Bajos (país cuyo Convenio con España, como ya hemos visto, no cuenta con el artículo 17.2).

Nos referimos a las sentencias de 11 de junio de 2008 (Rec. 7710/2002) y de 13 de abril de 2011 (Rec. 456/2006), sentencias que han recibido duras críticas por un amplio sector de la doctrina española⁶⁵⁵ que considera que no procedía la interpretación dinámica del Convenio hispano-neerlandés porque no se trataba de una interpretación encaminada a adaptar las disposiciones de dicho Convenio a ciertas aclaraciones o matizaciones incluidas posteriormente en el Modelo de Convenio de la OCDE o en sus Comentarios oficiales, sino a integrar el contenido material de su artículo 17 para entender incluido en el mismo una disposición (el apartado 2) inexistente, disposición que a la postre sería la

⁶⁵² En este sentido se han pronunciado, entre otros, LANG (1997), pág. 9, VOGEL (2000), pág. 98, LANG y BRUGGER (2008), págs. 107 y 108, MARTÍN JIMÉNEZ (2003), págs. 3 y siguientes, ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN (2005), pág. 270, CALDERÓN CARRERO (2007), págs. 152 y 153, HORTALÁ I VALVÉ (2007), pág. 565, GARCÍA PRATS (2009), pág. 29, o RIBES RIBES (2016), págs. 25 y siguientes.

⁶⁵³ Pueden consultarse, sobre este particular, los trabajos de AVERY JONES (2002), págs. 102 y siguientes, o RIBES RIBES (2016), págs. 27 a 30.

⁶⁵⁴ La evolución que ha experimentado la doctrina del TEAC en esta materia ha sido recogida en GARCÍA PRATS (2004), págs. 867 y siguientes, o CALDERÓN CARRERO (2007), pág. 145 a 147.

⁶⁵⁵ GARCÍA PRATS (2009), pág. 29, se pronuncia de manera contundente señalando que “mantener la aplicación del artículo 17.2 MCOCDE cuando resulte de aplicación el CDI hispano-holandés, que no contiene una cláusula similar, es, sencillamente, inaceptable y contrario al Ordenamiento jurídico y a sus presupuestos y principios básicos de aplicación”. Para MARTÍN JIMÉNEZ (2011), págs. 56 y siguientes, el Tribunal Supremo, con esta interpretación, “está atribuyendo a los Comentarios al MC OCDE una fuerza de la que carecen (el ‘soft-law’ de la OCDE se torna en ‘hard-law’ a través de las decisiones de los tribunales y se endurece todavía más cuando los nuevos Comentarios al MC OCDE, con frecuencia, se construyen como reacción a ciertas decisiones jurisprudenciales en los distintos Estados)”. RODRÍGUEZ LOSADA (2012), pág. 155, señala que el Tribunal Supremo “no solo admitió la interpretación dinámica de los Comentarios al MC OCDE, sino que lo hizo en un supuesto en el que no tenía lugar una mera aclaración de las disposiciones del Convenio, en el que a través de la revisión de los Comentarios se introducía un elemento sustancial que modificaba el precepto tal y como había sido negociado entre los Estados”. Por su parte, RIBES RIBES (2016), pág. 31, entiende que estos pronunciamientos suponen aplicar “indiscriminadamente la teoría de la interpretación dinámica llevándola hasta sus últimas consecuencias”.

que posibilitaría que las rentas percibidas por la entidad neerlandesa fueran sometidas a tributación en España.

No obstante, de una lectura más detenida de las sentencias se extrae, tal y como han señalado otros autores, que el Tribunal Supremo no entendió aplicable el artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE por vía interpretativa⁶⁵⁶, sino que lo que realmente hizo fue llevar a cabo una interpretación dinámica de los Comentarios al precepto y, en concreto, de aquellos párrafos (como el 8 y el 11) que admitían, y admiten, la posibilidad de aplicar el artículo 17.1 aun en supuestos en los que la renta es abonada a un sujeto distinto del deportista pero siempre y cuando el ordenamiento interno del país de la fuente permita emplear un enfoque '*look through*' y tratar las rentas como si hubieran sido obtenidas directamente por el artista o deportista⁶⁵⁷. Conviene resaltar que de esos Comentarios aludidos, el párrafo 8 es un Comentario al apartado 1 del artículo 17, cuyo contenido sí está presente en el Convenio con los Países Bajos. En esa medida, la interpretación realizada en este caso no supone tanto aplicar una norma nueva que está en el Modelo pero no en el Convenio, como aplicar una aclaración interpretativa nueva de una norma que no era nueva sino que ya estaba tanto en el Modelo como en el Convenio.

Recordemos que los citados párrafos 8 y 11 fueron incorporados a los Comentarios del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE en la revisión efectuada en el año 1992 y, lógicamente, no pudieron ser tenidos en consideración cuando España y los Países Bajos suscribieron su Convenio para evitar la doble imposición en 1971. Para el Tribunal Supremo, una de las razones principales que permitiría interpretar el referido Convenio con arreglo a los nuevos Comentarios es que ninguno de los dos países manifestó ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo del Modelo ni al texto de los Comentarios del artículo 17, como deberían haberlo hecho, entiende el Tribunal, si su posición fuera diferente a la que se desprende de estos Comentarios. Sin embargo, si adoptamos esa misma argumentación pero en el sentido opuesto, cabría objetar que los países no incluyeron en el Convenio ninguna cláusula o disposición en virtud de la cual mostrarán su conformidad a que sus disposiciones se interpretaran de acuerdo con las sucesivas revisiones del Modelo y de los Comentarios, como sí hemos encontrado en los Protocolos adicionales de algunos Convenios⁶⁵⁸. Mas, en honor a la verdad, hay que reconocer que la atención

⁶⁵⁶ Para BÁEZ MORENO (2010), pág. 317, precisamente por este motivo (porque considera, como hacemos nosotros, que el Tribunal Supremo no es que entendiera aplicable el artículo 17.2 por vía de la interpretación dinámica del Modelo de Convenio, sino que consideró habilitada la posibilidad de aplicar el artículo 17.1 con arreglo a los nuevos párrafos de los Comentarios que habían sido incorporados con posterioridad a la firma del Convenio entre España y los Países Bajos), las referidas sentencias "han venido a aclarar una cuestión que la doctrina administrativa parecía no tener clara y es que, a través de los CMOCDE, no puede introducirse un precepto en un CDI que, por motivos cronológicos, carecía del mismo". En el mismo sentido, ORTIZ CALLE (2015), pág. 160.

⁶⁵⁷ El Tribunal Supremo, en el fundamento jurídico séptimo de la sentencia de 11 de junio de 2008, concluía afirmando que "la ausencia de dicho segundo párrafo o cláusula en el Convenio aplicable en este caso no impide al Estado español, habilitado legalmente por su normativa interna y con base en el art. 18.1 del Tratado Hispano-holandés, gravar rendimientos artísticos obtenidos a través de una sociedad interpuesta. La incorporación de aquella segunda cláusula permitirá que esa misma consecuencia se produzca cuando alguno de los Estados firmantes no disponga de la antedicha habilitación legal".

⁶⁵⁸ Cláusula que sí se incluye en otros Convenios suscritos por España como, por ejemplo, en los Convenios con Bosnia y Herzegovina o con Croacia, cuyos protocolos contemplan una disposición relativa a la interpretación del convenio del siguiente tenor: "Se entenderá que de aquellas disposiciones del Convenio que estén redactadas siguiendo las disposiciones contenidas en el Convenio Modelo de la OCDE sobre la renta y sobre el patrimonio cabe esperar, en términos generales, que tengan el significado recogido en los

expresa a los futuros cambios en el Modelo resultaba poco menos que inconcebible hasta épocas mucho más recientes; al principio, el estado de revisión constante del Modelo y sus Comentarios no era un factor con el que se contaba, de manera que no sería realista esperar la presencia de una cláusula de ese tenor en el viejo Convenio con los Países Bajos, y en esa medida, no puede concederse valor significativo a su ausencia⁶⁵⁹.

Sí nos parece necesario sacar a colación algunos elementos relevantes que a nuestro juicio inhabilitarían la aplicación de criterios interpretativos dinámicos en esta cuestión del artículo 17.2. Nos referimos a los Convenios suscritos por España con Suiza y Austria, que tampoco cuentan con el apartado 2 del precepto, y se puede objetar que tales Convenios han sido renegociados con posterioridad a la inclusión de dicho apartado en el Modelo de Convenio de la OCDE (en el año 1977) y que esas nuevas negociaciones no fueron aprovechadas para actualizar el artículo 17, lo que podría entenderse como una aceptación tácita de la conformidad de ambos Estados con el texto original del artículo⁶⁶⁰.

En cualquier caso, más allá de estas objeciones, el criterio adoptado por el Tribunal Supremo en las referidas sentencias presenta, a nuestro parecer, tres puntos débiles. En primer lugar, el Tribunal no se detiene a valorar el contenido y el alcance de los nuevos Comentarios incorporados en el año 1992 para determinar si suponían una mera aclaración o concreción de conceptos que se encontraban implícitos en el texto anterior, lo que, como hemos venido señalando, abriría la puerta a una interpretación dinámica de los mismos, o si, por el contrario, implican una modificación sustancial o material de aquellos que no permitiría llevar a cabo esa interpretación evolutiva. Y en este sentido, sorprende que el Tribunal afirme que los nuevos Comentarios “han supuesto un salto cualitativo importante, respecto del Modelo de 1977, modificando, casi en su totalidad, los Comentarios existentes”, pues tal afirmación parece apuntar en la dirección de un cambio sustantivo más que en el de una mera aclaración. Sin embargo, el Tribunal se limita a señalar (fundamento jurídico séptimo) que “en el Preámbulo del Modelo de Convenio de 1992 se indica expresamente la voluntad de los Estados firmantes de que se interpreten los distintos convenios en vigor conforme al espíritu de los Comentarios al Modelo de 1992, aún cuando los Convenios no dispongan de las precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del Modelo de Convenio”, lo que supone una verdad a medias, pues lo que realmente se indica en el preámbulo del Convenio es que

Comentarios de la OCDE sobre las mismas. Los Comentarios, con las revisiones que puedan hacerse cuando corresponda, constituyen un método de interpretación en el sentido de la Convención de Viena de 23 de mayo de 1969 sobre el Derecho de los Tratados”.

⁶⁵⁹ En relación con el Convenio entre España y los Países Bajos, sí ha habido alguna intervención posterior, pero no se produjo, desde luego, a la vista de la evolución experimentada por el artículo 17, sino en relación con los artículos dedicados a los intereses, dividendos y cánones. Nos referimos a la Orden de 31 de enero de 1975 sobre aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio entre España y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta, publicada en el BOE de 13 de febrero de 1975. Si bien hay que reconocer que estos instrumentos interpretativos sobre los preceptos que implicaban porcentajes máximos de gravamen estaban relativamente consolidados en la práctica de nuestra regulación en aquellos momentos (las hubo en relación con varios Convenios), mientras que no había precedentes de reacción organizada en relación con los rendimientos de artistas y deportistas.

⁶⁶⁰ El Protocolo por el que se modifica el Convenio entre el Reino de España y la República de Austria, suscrito en 1966, fue firmado el 24 de febrero de 1995 (publicado en el BOE de 2 de octubre de 1995). Por su parte, el Convenio entre el Estado Español y la Confederación Suiza, suscrito también en 1966, ha sido objeto de dos modificaciones, la primera de ellas mediante Protocolo de 29 de junio de 2006 (BOE de 27 de marzo de 2007) y la segunda mediante Protocolo de 27 de julio de 2011 (BOE de 11 de junio de 2013)

“en la medida de lo posible, los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios”⁶⁶¹ y también se aclara que las modificaciones que difieran sustancialmente de las disposiciones de los convenios concluidos con anterioridad no deben tenerse en cuenta para interpretar o aplicar tales convenios. Por tanto, entendemos que una cuestión de esta importancia debería haber recibido una mayor atención por parte del Tribunal Supremo que, sin embargo, se limitó a realizar una interpretación sesgada de lo dispuesto en el Preámbulo del Modelo de Convenio.

El segundo punto débil que detectamos en estas sentencias es que, para el Tribunal Supremo, la interpretación del artículo 17 a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 “permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio”. Nos encontramos, de nuevo, ante una afirmación muy discutible, pues con ella el Tribunal Supremo pretende elevar a la categoría de principio fundamental un criterio, a nuestro modo de ver, desacertado, pues como ya advertimos en su momento, el artículo 17 no tiene por objeto “las rentas derivadas de actuaciones artísticas” sino las rentas derivadas de la actuación personal de los artistas, y es un matiz muy importante, ya que, de seguir la tesis del Tribunal, el ámbito objetivo de aplicación del precepto se ve ampliado de una manera muy significativa, pasando a abarcar todo tipo de rentas que tengan que ver con la organización, la promoción o la explotación del evento.

En tercer lugar, tampoco podemos compartir la interpretación que el Tribunal Supremo realizó del entonces vigente artículo 70.Uno.e) del Real Decreto 1841/1991 (de contenido similar al actual artículo 13.1.b).3.º del texto refundido de la Ley del IRNR) como cláusula anti-abuso que permitiría al Estado español tratar la renta en cuestión como si la hubiera obtenido directamente el artista o deportista y, en consecuencia, someterla a gravamen en España en virtud del artículo 17.1 del Modelo de Convenio, pues según explicamos en el Capítulo anterior, tal norma solo puede ser entendida como lo que es: un punto de conexión con arreglo al cual se establece cuándo este tipo de rentas, aún en el caso de que sean percibidas por una persona distinta al artista o el deportista, han de considerarse obtenidas en territorio español, pero nada más⁶⁶².

En cualquier caso, es posible que en fechas próximas tengamos novedades relacionadas con la doctrina del Tribunal Supremo sobre la interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición y sus límites, pues mediante Auto de 28 de noviembre de 2018 se admitió a trámite un recurso de casación para la formación de jurisprudencia donde se define la cuestión con interés casacional en los siguientes términos: “Determinar los límites de la conocida como interpretación ‘dinámica’ de los Convenios internacionales para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio suscritos por el Reino de España con base en el Modelo Convenio de la OCDE, como es el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre

⁶⁶¹ Para RIBES RIBES (2016), pág. 27, el expresión “en la medida de lo posible” (la autora se refiere a ella en su versión original en inglés: “*as far as posible*”) ofrece oportuno acomodo a la tesis en virtud de la cual deben diferenciarse a estos efectos entre meras explicaciones y adiciones aclaratorias o ampliaciones y cambios sustanciales de lo dispuesto en los Comentarios precedentes, diferencias que, atendiendo a su propia índole, recomendarán en ocasiones la interpretación dinámica y, en otras, la estática.

⁶⁶² *Vid. supra*, nota 338, donde recogemos varias referencias doctrinales que se pronuncian es un sentido similar al nuestro.

el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza de 26 de abril de 1966, cuando se comprueba que, bastante tiempo después de que se produjeran los hechos controvertidos y respecto de los preceptos interpretados, los Estados signatarios, el Reino de España y la Confederación Suiza, consideraron necesario modificar la redacción del artículo 5.4 e incorporar al artículo 5.3 una nueva letra f), que hasta entonces diferían de los preceptos correlativos del posterior Modelo Convenio de la OCDE [artículos 5.5 y 5.4.f)], haciéndolas coincidir, e innecesario modificar la redacción de letra e) del artículo 5.3, pese a que también difería de la del precepto correlativo del posterior Modelo Convenio de la OCDE [el artículo 5.4.e)]”⁶⁶³.

Por tanto, aunque se trate de un supuesto relativo a la noción de establecimiento permanente, y aunque se trate de un supuesto en el que concurre un factor relevante como es la modificación del Convenio sin modificación de la norma discutida, la solución que abraza el Tribunal Supremo podrá ser aplicable a otras situaciones similares y podrá ofrecer claves de interés también para otras situaciones menos parejas, por lo que confiamos en que el criterio que adopte en esta ocasión siga la línea que venimos defendiendo y, sobre todo, que sea el resultado de una argumentación suficientemente fundada.

⁶⁶³ Auto del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de 28 de noviembre de 2018 (Rec. 5448/2018).

CAPÍTULO VI

TÍTULOS PARA ATENUAR LOS EFECTOS DE LA TRIBUTACIÓN EN LA FUENTE DE LAS RENTAS DEPORTIVAS: VIAS DE EXENCIÓN, MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES

SUMARIO

1. MEDIDAS ADOPTADAS EN EL PLANO CONVENCIONAL. 1.1. Las redacciones alternativas y los apartados adicionales del artículo 17 que proponen los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y su incidencia en la red de convenios española. 1.1.1. *Excepción al gravamen en la fuente cuando la actuación deportiva en el extranjero está financiada con fondos públicos o se enmarca en un programa de intercambio cultural.* 1.1.2. *Regla del mínimo: excepción al gravamen en la fuente cuando el futbolista percibe pequeñas cantidades en el cómputo anual.* 1.1.3. *Exclusión de los trabajadores por cuenta ajena del ámbito de aplicación del precepto.* 1.1.4. *Excepción al gravamen en la fuente cuando el deportista actúa como miembro de un equipo que participa en un partido organizado en el otro país por una liga a la que dicho equipo pertenece.* 1.2. Los mecanismos para evitar la doble imposición internacional en los convenios bilaterales. 1.2.1. *La importancia de estos mecanismos para sujetos expuestos de manera constante a la obtención de rentas transnacionales que han de tributar en el país de la fuente: ¿se ven amenazados los principios de capacidad económica y progresividad?* 1.2.2. *El artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE y su incidencia práctica en el caso de los futbolistas: los métodos de exención e imputación y sus distintas variantes.* a) Artículo 23 A: La exención en el Estado de la residencia como método principal para evitar la doble imposición. b) Artículo 23 B: El método de imputación o de crédito fiscal. 1.2.3. *Problemas prácticos en la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición derivados de la complejidad a la hora de calificar las rentas obtenidas por clubes y futbolistas.* 2. MEDIDAS ADOPTADAS DE MANERA UNILATERAL. 2.1. Inaplicación del precepto en el país de la fuente mediante la implantación de regímenes fiscales preferentes. 2.1.1. *La presión de las organizaciones deportivas al Estado de la fuente para dejar sin efecto la aplicación del artículo 17 ante determinadas competiciones: el régimen fiscal aplicable en España a la final de la «UEFA Champions League 2019» y a la «UEFA EURO 2020»* 2.1.2. *¿Son tales medidas unilaterales susceptibles de ser calificadas como ayudas de Estado? Examen en función de los criterios que para ello viene exigiendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.* a) Debe existir una transferencia de recursos estatales. b) Debe implicar una ventaja económica para la empresa receptora que no hubiese obtenido en el desarrollo normal de su actividad. c) Debe tener carácter selectivo, beneficiando a un operador o a una categoría de operadores frente a los demás que operan en el mismo mercado. d) Debe falsear o, al menos, amenazar con falsear la competencia en el mercado y tener una incidencia en los intercambios comerciales entre los Estados miembros. e) La obligada comunicación previa de las ayudas a la Comisión para su puesta en marcha. 2.2. Exenciones que pueden afectar a las rentas derivadas de actuaciones deportivas en el extranjero en virtud del ordenamiento interno del país de residencia. 2.2.1. *La exención en el IRPF por trabajos efectivamente realizados en el extranjero y su aplicabilidad a los futbolistas desplazados.* a) Futbolistas que son traspasados a clubes extranjeros sin perder la condición de contribuyentes por el IRPF. b) Futbolistas que se desplazan con su club español al extranjero para participar en un evento o competición en beneficio de una empresa no residente en España. 2.2.2. *La exención en el Impuesto sobre Sociedades por rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes y su (hasta ahora extraña) aplicabilidad a los clubes de fútbol.* 2.3.

Métodos para evitar la doble imposición internacional en la normativa interna del país de la residencia. 2.3.1. *Mecanismos para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el método de imputación ordinaria como mecanismo principal (artículo 80) y una breve referencia a la exención con progresividad (disposición adicional vigésima).* 2.3.2. *Los mecanismos para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades: método de imputación limitada u ordinaria (artículo 31) y método de exención plena cuando la renta es obtenida en el extranjero a través de un establecimiento permanente (artículo 22)*

Hemos dedicado la parte central de nuestro trabajo a analizar los requisitos que demanda el Modelo de Convenio de la OCDE (y, a su vez, la gran mayoría de convenios bilaterales suscritos por los diferentes Estados) para que el país de la fuente pueda aplicar el precepto dedicado a las rentas de artistas y deportistas y, en consecuencia, pueda someter a gravamen los ingresos obtenidos por futbolistas, clubes y otros sujetos con motivo de las actuaciones deportivas que aquellos lleven a cabo en su territorio. Si se dan tales requisitos, ya advertíamos que el artículo 17 establece un principio, a priori, inexorable e ilimitado de tributación en la fuente y que tal principio se extiende no solo a las rentas propiamente deportivas, sino a otros rendimientos de distinta naturaleza, siempre que, eso sí, estén estrechamente conectados con la actuación personal del futbolista en su condición de deportista en el país de la fuente. También hemos visto que este principio aparece plenamente confirmado, e incluso ampliado a otras rentas, en nuestro ordenamiento tributario, ya que la normativa del IRNR considera obtenidos en territorio español, y por tanto gravables en España, todos los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal de un deportista o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, con independencia de que sean percibidos por el propio deportista o por cualquier otra persona o entidad.

No obstante, precisábamos que la inexorabilidad de este principio se da tan solo a priori, pues lo cierto es que detrás de esa aparente absolutez con la que aparece contemplado en el artículo 17 del Modelo de Convenio, en el terreno práctico se revelan múltiples causas, títulos o vías que permiten su no aplicación. Así, si adoptamos una visión más pragmática que teórica, enseguida advertimos que, más allá del pretendido carácter categórico que se le ha querido otorgar, el principio de tributación en la fuente de los deportistas se resquebraja ante un buen número de situaciones o circunstancias.

Nos referimos, por un lado, a las versiones alternativas del artículo 17 que contempla la propia OCDE en los Comentarios a su Modelo de Convenio para que los Estados puedan limitar la aplicabilidad del precepto *ab initio*, es decir, desde que estos negocian su incorporación a un determinado convenio bilateral. Así, los Comentarios prevén una serie de redacciones alternativas o apartados adicionales al precepto que los Estados, de común acuerdo, pueden incluir en sus convenios para limitar o condicionar la tributación en la fuente de este tipo de rentas ante determinados supuestos o condiciones.

Otras veces son los propios Estados los que, de manera unilateral, deciden mitigar o, directamente, inaplicar el principio de tributación en la fuente de esta modalidad de rentas cuando las actividades deportivas tienen lugar en su territorio. En ocasiones se trata de disposiciones que tienen un ámbito de aplicación más o menos genérico y otras, en

cambio, de normas que van dirigidas específicamente a los futbolistas e, incluso, a concretos eventos deportivos.

Al margen de los supuestos anteriores, cuando el principio de tributación en la fuente se hace efectivo y el país donde tiene lugar la actuación somete a gravamen los ingresos obtenidos por el propio deportista o por otros sujetos involucrados en su actuación, se hace necesaria la aplicación de medidas tendentes a evitar o, al menos, a atenuar los efectos de la doble imposición internacional, pues en tales casos, si el país de la residencia también ha sometido a tributación ese ingreso, el sujeto en cuestión estaría tributando doblemente, esto es, en dos países distintos, por una misma renta, con los efectos perniciosos que ello conlleva. De ahí que, tanto en los convenios bilaterales, como en sus ordenamientos internos, los Estados se hayan preocupado de contemplar mecanismos para evitar la doble imposición internacional.

A todas estas cuestiones dedicamos el presente Capítulo, comenzando por el análisis de las medidas que han sido adoptadas de una manera coordinada en el ámbito de los convenios para evitar la doble imposición y siguiendo con el de aquellas otras medidas que establecen los propios Estados de forma unilateral, poniendo el foco en ambos casos en la experiencia de España.

1. MEDIDAS ADOPTADAS EN EL PLANO CONVENCIONAL

1.1. Las redacciones alternativas y los apartados adicionales del artículo 17 que proponen los Comentarios el Modelo de Convenio de la OCDE y su incidencia en la red de convenios española

A medida que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y los diferentes Estados miembros han ido tomando consciencia de las dificultades que puede entrañar en la práctica la correcta aplicación del artículo 17, así como de lo importante que es, para evitar esas dificultades, delimitar de una manera coordinada los requisitos que precisa el precepto para entrar en juego, los Comentarios al Modelo de Convenio han ido evolucionando tanto en número como en contenido. Así, de los cinco párrafos que configuraban la primera versión de los Comentarios al artículo 17 del Proyecto de Modelo de 1963, hemos pasado a los catorce -muchos de ellos, a su vez, con varios subpárrafos- de la versión actual.

Durante este tiempo, la OCDE se ha dado cuenta de que imponer en su Modelo de Convenio unas disposiciones demasiado estrictas para el precepto puede chocar con las políticas que en esta materia vienen siguiendo algunos de sus Estados miembros, lo que puede llegar a desincentivar la utilización del Modelo por parte de estos Estados a la hora de negociar sus convenios bilaterales, de ahí que, para evitar esa rigidez, se hayan ido incluyendo redacciones alternativas o apartados adicionales que tratan de dar cabida a esos otros enfoques del precepto que, por lo general, tienen como objetivo limitar su aplicabilidad ante determinados escenarios o supuestos particulares.

1.1.1. Excepción al gravamen en la fuente cuando la actuación deportiva en el extranjero está financiada con fondos públicos o se enmarca en un programa de intercambio cultural

Ya en la primera versión de los Comentarios, la del Proyecto del año 1963, la OCDE admitía que “unas disposiciones demasiado rígidas podrían obstaculizar, en algunos casos, los intercambios culturales” (postulado este que se mantiene en idénticos términos en la versión actual), pero la única solución que entonces se propuso era la de que los Estados firmantes limitaran la aplicación del precepto a las actividades empresariales o de índole profesional⁶⁶⁴. Por su parte, en la versión de 1977, se reconoció que algunos convenios habían venido incorporando disposiciones que excluían del ámbito del artículo 17 a los deportistas que actuaban al servicio de organismos subvencionados con cargo a fondos públicos, señalando de manera expresa que el artículo 17 del Modelo de Convenio no impide que los Estados incluyan en sus convenios disposiciones de ese tipo.

Finalmente, siguiendo las recomendaciones del Informe publicado por el Comité de Asuntos Fiscales en 1987⁶⁶⁵, en la revisión de los Comentarios efectuada en el año 1992 la OCDE incorporó un nuevo párrafo, que aún hoy mantiene su vigencia, en el que se propone un apartado adicional del precepto que pueden incluir en sus convenios aquellos países que consideren oportuno excluir de su ámbito de aplicación los eventos artísticos o deportivos financiados con fondos públicos⁶⁶⁶.

Con esta disposición se pretende, como decíamos, que la posible tributación en la fuente de las rentas derivadas de este tipo de actividades no obstaculice los intercambios culturales entre países y lo cierto es que se trata de una cláusula que ha gozado de una gran acogida en la práctica, siendo incorporada a un amplio número de convenios. Así sucede en la red de convenios firmados por España, donde encontramos cerca de cincuenta convenios que contienen una disposición con un objetivo similar, si bien la casuística de estas disposiciones es muy amplia, pudiendo distinguir cuatro grandes grupos en función de las circunstancias requeridas para que las actividades en cuestión queden exoneradas de tributación en la fuente.

En primer lugar, encontramos un grupo de convenios que incluyen una regla redactada en términos similares a la que proponen los Comentarios al artículo 17, es decir, son aquellos convenios que excluyen del ámbito de aplicación del precepto las actividades que están financiadas en su totalidad o principalmente por fondos públicos de alguno de los Estados contratantes o de sus subdivisiones políticas o entidades locales⁶⁶⁷. Dentro de

⁶⁶⁴ Esta solución, que supone excluir del ámbito de aplicación del precepto a los artistas y deportistas que realizan sus actividades por cuenta ajena, aún aparece contemplada en el segundo apartado de la versión actual de los Comentarios al artículo 17, como veremos en un epígrafe posterior.

⁶⁶⁵ Véase OCDE (1987), párrafo 98, donde el Comité de Asuntos Fiscales describe una tendencia alcista de los eventos culturales en los que las partes implicadas reclamaban excepciones al gravamen en la fuente. El Comité entiende que la solución debe pasar por el acuerdo que alcancen los distintos países al negociar sus convenios, pero admite que sería aconsejable incluir en el Modelo de Convenio una propuesta de disposición a estos efectos, siempre y cuando, eso sí, estuviera redactada de tal forma que los criterios quedaran definidos de manera clara y objetiva para asegurar que la excepción se aplicase solo en las situaciones realmente previstas por aquella.

⁶⁶⁶ La disposición propuesta, que aparece recogida en el párrafo 14 de la versión actual de los Comentarios al artículo 17, es 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”.

⁶⁶⁷ Es el caso de los Convenios suscritos con Barbados, Jamaica, El Salvador o Venezuela.

este grupo, no obstante, también destacan los convenios que requieren que la financiación provenga específicamente del Estado de la residencia⁶⁶⁸.

En un segundo grupo de convenios se exige, además de la financiación por parte de alguno de los Estados contratantes, que la actividad en cuestión se realice en el marco de un programa o acuerdo de intercambio cultural o deportivo adoptado por ambos Estados⁶⁶⁹. Al igual que en el caso anterior, dentro de este grupo varios convenios precisan que la actividad debe estar financiada con fondos públicos del Estado donde reside el artista o deportista⁶⁷⁰.

En tercer lugar, otro grupo de convenios excluye el gravamen en el país de la fuente tanto si se trata de actividades financiadas por alguno de los Estados Contratantes como si se llevan a cabo en el marco de un programa de intercambio cultural, no siendo necesario que se den ambas circunstancias de manera simultánea⁶⁷¹.

Por último, hay ciertos convenios en los que no se hace mención al requisito de la financiación de las actividades sino únicamente a la necesidad de que la actividad tenga lugar como consecuencia de programas, acuerdos o convenios de intercambio cultural formalizados entre ambos Estados contratantes⁶⁷².

Dentro del grupo de convenios que exige la financiación pública de las actividades deportivas, también encontramos diferentes fórmulas a la hora de cuantificar la parte de las actividades que ha de estar financiada. Así, destacan los convenios que, siguiendo la regla propuesta en los Comentarios al Modelo de la OCDE, exige que se trate de actividades financiadas en su totalidad o principalmente⁶⁷³. Hay otro grupo, en cambio, que sí especifica el porcentaje concreto de la actividad que ha de estar financiado por fondos públicos⁶⁷⁴ y, finalmente, encontramos algunos convenios que utilizan otras fórmulas más singulares, como el suscrito con Hungría, que se refiere a la financiación de “la mayor parte” de la actividad o el Convenio con Serbia que habla de actividades financiadas “en una cuantía importante”.

⁶⁶⁸ Así ocurre en los Convenios con Andorra, Argentina, Australia, Bélgica, Bolivia, Cuba, Estados Unidos, Francia, India, Irlanda, Israel, Malasia, México, Noruega, Portugal o Turquía.

⁶⁶⁹ En este sentido, los Convenios con Albania, Alemania, Canadá, China, Georgia, Omán, Pakistán, República Dominicana, Senegal, Singapur, Uruguay y Uzbekistán.

⁶⁷⁰ Véanse los Convenios con Argelia, Armenia, Bosnia y Herzegovina, Chile, Egipto, Eslovenia, Grecia, Indonesia, Kazajistán, Rusia, Sudáfrica o Trinidad y Tobago.

⁶⁷¹ Convenios con Catar, Hungría, Nigeria y Serbia. Dentro de este grupo podemos incluir también el Convenio con Arabia Saudí, si bien en este caso la financiación debe provenir exclusivamente del Estado de la residencia.

⁶⁷² Así sucede en los Convenios con Bulgaria, Corea, Irán, Polonia, Rumania, Estados de la antigua URSS y Vietnam.

⁶⁷³ Otros convenios, sin embargo, se refieren a actividades financiadas sustancial o básicamente, lo que ha sido criticado por ciertos autores, como CORDEWENER (2015), pág. 1407, que considera que tales expresiones difícilmente pueden considerarse “criterios objetivos y claramente definidos”, como teóricamente exigirían los Comentarios al artículo 17 para garantizar que estas disposiciones excepcionales se aplican solamente en las situaciones previstas.

⁶⁷⁴ El Protocolo de los Convenios con Argelia, Costa Rica, Egipto, Eslovenia, Malasia y Rusia añade una disposición del siguiente tipo: “Se entenderá que las visitas de artistas y deportistas están «sustancialmente» financiadas con fondos públicos cuando como mínimo el 75 por 100 del total de los gastos de transporte, alojamiento y dietas estén financiados con fondos de esa naturaleza, siempre que la finalidad principal de esa financiación no sea un interés particular”. Por su parte, el Convenio con Uruguay exige que se trate de actividades financiadas “al menos en un 50%” con fondos públicos.

Vemos, pues, que la gran casuística de los convenios suscritos por España en este punto obligará a verificar, por un lado, qué concreto convenio resulta aplicable en cada supuesto (para lo cual, como ya sabemos, resultará fundamental identificar correctamente la residencia fiscal del deportista) y, por otro lado, a analizar los requisitos que puede exigir, en su caso, el apartado adicional del precepto dedicado a las actividades financiadas con fondos públicos o enmarcadas en acuerdos de intercambio cultural. No obstante, a pesar del gran número de convenios que han incluido una disposición de esta naturaleza, lo cierto es que si nos centramos en el ámbito del fútbol profesional cada vez son menos frecuentes las actividades que pueden beneficiarse de esta exclusión del gravamen en la fuente, pues el feroz proceso de mercantilización que ha sufrido este deporte en las últimas décadas ha provocado que ya apenas quede espacio en él para lo público y que sean contados los eventos o competiciones de fútbol que se financian con fondos públicos o que son organizados en el marco de un programa de intercambio cultural⁶⁷⁵. Así pues, la relevancia práctica que actualmente tiene esta excepción al gravamen en la fuente, al menos en lo que se refiere al fútbol profesional, es mínima.

1.1.2. Regla del mínimo: excepción al gravamen en la fuente cuando el futbolista percibe pequeñas cantidades en el cómputo anual

Una de las novedades que introdujo la OCDE en la última revisión efectuada sobre los Comentarios al artículo 17 fue la de proponer una redacción alternativa de su apartado 1 dirigida a los Estados que prefieran excluir de su ámbito de aplicación a aquellos artistas o deportistas que obtengan modestas cantidades por las actuaciones que realicen en su territorio a lo largo del año.

En concreto, es el párrafo 10.1 de los Comentarios el que ahora incluye esta versión alternativa del artículo 17.1 por medio de la cual se establece la excepción al gravamen cuando las rentas obtenidas en el país de la fuente en el cómputo anual no superan un importe mínimo previamente determinado⁶⁷⁶. En los sucesivos párrafos de los Comentarios se explican varios aspectos relevantes para la aplicación de esta versión opcional del precepto. En primer lugar, el párrafo 10.2 señala que el importe indicado (“15.000 Derechos Especiales de Giro del FMI”) es meramente ilustrativo y que con él se pretende ofrecer un importe que mantenga más o menos constante su valor con independencia de las fluctuaciones monetarias que pudieran darse en cada Estado. Igualmente, se indica que el precepto permite a las autoridades competentes modificar de común acuerdo el importe mínimo cuando lo consideren oportuno. En segundo lugar, el Comentario 10.3 aclara que la disposición propuesta no impide que los Estados

⁶⁷⁵ En este sentido, podríamos citar el ejemplo aislado de algunos clubes españoles que en los últimos años han realizado ‘giras promocionales’ por ciertos países, por lo general asiáticos, que presuntamente han estado financiadas por los gobiernos de dichos países.

⁶⁷⁶ El texto de esta redacción alternativa del artículo 17.1 que proponen los Comentarios es el siguiente (véase el Anexo I): “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, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o como músico o en calidad de deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado, excepto cuando el importe bruto de las rentas así obtenidas por ese residente procedentes de las actividades que realice en el transcurso de un ejercicio fiscal del otro Estado Contratante no excedan de un importe equivalente a [15.000 Derechos Especiales de Giro del FMI] expresado en la moneda de ese otro Estado al inicio de ese ejercicio fiscal o de cualquier otro importe acordado por las autoridades competentes con anterioridad y para ese ejercicio”.

contratantes sometan a retención la renta en cuestión en el momento en que esta se entienda devengada y una vez finalizado el año fiscal, si se comprobase que el importe mínimo no ha sido superado, devuelvan al artista o deportista las retenciones que le hubieran sido practicadas. Por último, el párrafo 10.4 confirma que la disposición propuesta solo se aplica cuando es el apartado 1 del precepto el que entra en juego, pero no así el segundo, ya que, según se explica, aplicar el mínimo exento cuando las rentas son obtenidas por otros sujetos podría favorecer la fragmentación de contratos entre varias sociedades vinculadas al deportista para multiplicar el beneficio de la exención. Asimismo, se aclara que la norma solo excepciona la potestad de gravamen reconocida en el artículo 17 y no afecta, por tanto, a la imposición en la fuente que, bajo determinadas circunstancias, podría aplicarse con arreglo a los artículos 7 y 15.

Aunque, como decíamos, se trata de una novedad introducida en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en el año 2014, lo cierto es que este tipo de disposición ya había venido siendo utilizada con anterioridad en el panorama internacional, y más concretamente, por parte de Estados Unidos, que comenzó a introducir una regla de retribución mínima (‘*de minimis rule*’) en sus convenios bilaterales hace varias décadas. De hecho, en el particular Modelo de Convenio que utilizan las autoridades fiscales estadounidenses esta regla se ha mantenido inalterada en lo esencial desde la primera versión de 1981 hasta la más reciente del año 2016⁶⁷⁷.

En las Explicaciones Técnicas a su Modelo de Convenio (lo que sería el equivalente a los Comentarios oficiales al Modelo de la OCDE), las autoridades norteamericanas señalan que con esta regla se pretende diferenciar el tratamiento fiscal que reciben los deportistas de alto nivel que, por lo general, reciben sustanciosas retribuciones por sus servicios, de aquellos otros deportistas que obtienen unos ingresos más modestos. Según se desprende de estas Explicaciones Técnicas, el hecho de que los primeros obtengan elevadas sumas de dinero por su actuación en un corto espacio de tiempo sí justifica el trato especializado que les dispensa el artículo 17 frente al tratamiento que, con carácter general, recibirían al amparo de los artículos 14 (servicios independientes) y 15 (servicios dependientes). Por el contrario, aquellos deportistas que reciben cantidades más moderadas no son fácilmente diferenciables del resto de trabajadores y, por tanto, para ellos no está justificado ese tratamiento fiscal particular.

Si nos centramos en la red de convenios española, precisamente el único Convenio que contempla esta disposición alternativa del precepto es el suscrito con Estados Unidos. En concreto, es el artículo 19 del referido Convenio el que, en su apartado primero, excepciona la tributación en el país de la fuente cuando el importe de la renta obtenida por el deportista en dicho país no supera los 10.000 dólares, o su equivalente en pesetas, durante el ejercicio fiscal en cuestión⁶⁷⁸.

⁶⁷⁷ La única modificación que ha sufrido durante este tiempo la regla de la retribución mínima en el Modelo de Convenio de Estados Unidos ha sido introducida en su última revisión y en virtud de la misma el importe mínimo exento ha pasado de 20.000 a 30.000 dólares. Puede consultarse la versión actual del Modelo de Convenio de Estados Unidos (en inglés) en el siguiente enlace (último acceso en octubre de 2019): <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>

⁶⁷⁸ Artículo 19.1 del Convenio España-Estados Unidos: “No obstante las disposiciones de los artículos 15 (Servicios personales independientes) y 16 (Servicios personales dependientes), las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en

Esta regla, cuyo propósito consideramos plenamente acertado, puede plantear, no obstante, ciertos problemas desde el punto de vista de su aplicación práctica⁶⁷⁹. Por un lado, cobrarán mayor relevancia las complicaciones que pueden darse a la hora de cuantificar y localizar los ingresos del deportista que han de considerarse obtenidos en el país de la fuente, ya que, en estos casos, lo que estaría en juego ya no sería solamente el importe de la renta que podría quedar sometido a tributación sino la propia potestad de gravamen del país de la fuente. Así pues, la aplicación práctica de esta ‘*de minimis rule*’ exige que seamos especialmente escrupulosos a la hora de cuantificar la renta del futbolista que ha de entenderse obtenida en el Estado de la fuente y tal cuantificación implica, como vimos en el Capítulo IV, que, por un lado, debemos verificar cuál o cuáles de los conceptos percibidos por el deportista entran dentro del ámbito de aplicación del precepto y, por otro lado, que debemos determinar si dichos conceptos se han de computar íntegramente (cuando la retribución es atribuible de manera exclusiva a la actuación deportiva en el país de la fuente) o solo de manera proporcional (cuando el concepto en cuestión retribuye una pluralidad de actuaciones y, por tanto, debería gravarse solo la parte correspondiente a la actuación en el país de la fuente).

Por otro lado, pueden surgir problemas ante una eventual obsolescencia del importe mínimo que fijan los Estados contratantes si, con el transcurso de los años, el convenio en cuestión no es revisado y las autoridades competentes de ambos países, desatendiendo lo dispuesto en el párrafo 10.2 de los Comentarios al artículo 17, no se ponen de acuerdo para actualizar dicho importe. Algo así es lo que está sucediendo con el Convenio suscrito entre España y Estados Unidos, pues el importe mínimo que en él se establece (10.000 dólares) ha quedado claramente desfasado si lo comparamos, por ejemplo, con el importe que ahora se recoge en la última versión publicada del Modelo de Convenio de Estados Unidos (30.000 dólares), pues la diferencia entre uno y otro importe mínimo supone un incremento del 200%⁶⁸⁰.

En cualquier caso, de nuevo comprobamos que, en el caso de España, la incidencia práctica de esta versión alternativa del precepto será mínima, pues solo afectará a los jugadores con residencia fiscal en nuestro país que realicen actividades deportivas en territorio estadounidense o, en sentido inverso, a futbolistas residentes en Estados Unidos que se desplacen a España para participar en eventos deportivos que tengan lugar en nuestro territorio.

alidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, excepto si la cuantía de los ingresos obtenidos por dicho artista o deportista de la realización de esas actividades, incluidos los pagos por reembolso de gastos o los gastos soportados en su nombre, no excede de 10.000 dólares USA, o su equivalente en pesetas, respecto del periodo fiscal considerado”.

⁶⁷⁹ Para un análisis más profundo de estas cuestiones véase nuestro anterior trabajo en TORIBIO BERNÁRDEZ (2019 a).

⁶⁸⁰ En esta línea, algunos autores, como SANDLER (2008), pág. 240, o MOLENAAR (2011), pág. 76, han sugerido que el umbral mínimo de tributación de esta regla ‘*de minimis*’ debería ser incrementado hasta un importe de unos 100.000 dólares anuales. TETLAK (2010), pág. 282, sin embargo, considera que cualquier importe puede ser tildado de arbitrario y se plantea si el límite solo debería afectar a los deportistas o, por el contrario, también habría de aplicarse a los clubes deportivos, en cuyo caso entiende que debería ser un límite superior al de aquellos.

1.1.3. Exclusión de los trabajadores por cuenta ajena del ámbito de aplicación del precepto

Como advertíamos en uno de los epígrafes precedentes, ya en la versión de los Comentarios al Proyecto de Convenio del año 1963, la OCDE contemplaba la opción de que los Estados firmantes limitaran la aplicación del precepto a las actividades empresariales o de índole profesional, dejando al margen a los artistas y deportistas que realizasen sus actividades como trabajadores por cuenta ajena. Según se explicaba entonces, y se sigue haciendo en la versión actual de los Comentarios, se trata de una medida tendente a evitar la obstaculización de los intercambios culturales. Para ello, según dispone el segundo de los Comentarios al precepto, sería suficiente con modificar el texto inicial de los dos apartados del artículo 17 reemplazando la expresión “no obstante lo dispuesto en el artículo 15” por la de “sujeto a las previsiones del artículo 15”. De esa forma, los artistas y los deportistas que realicen sus actividades por cuenta ajena quedarían automáticamente sometidos a las reglas del artículo 15 y, por tanto, solo tendrían que tributar en la fuente si se diera alguna de las condiciones que en él se establecen (que el individuo permanezca en el país de la fuente durante más de 183 días en un periodo de doce meses o que el trabajo se realice en favor de un sujeto residente o de un establecimiento permanente localizado en el país de la fuente).

En nuestra opinión, tal y como advertimos en el Capítulo IV (véase el epígrafe 1.3 de dicho Capítulo), las singularidades que presentan los deportistas que actúan bajo una relación de dependencia laboral, como sucede en el caso de los futbolistas, sí justificarían su exclusión del ámbito de aplicación del artículo 17⁶⁸¹, puesto que, como expusimos entonces, al ser trabajadores que perciben una asignación básica anual, en forma de salario, que retribuye su actividad ordinaria (actividad que, por lo general, se desarrolla en el país de su residencia) resulta más complicado sostener la estrecha vinculación de tal renta con las actuaciones que tienen lugar en el extranjero. Del mismo modo, dado que esa relación de dependencia laboral obliga al deportista a residir en un determinado país (aquel donde se localiza las instalaciones del club, es decir, su ‘centro de trabajo’) y a desarrollar su actividad en aquellos lugares donde es requerido por su equipo empleador, estos sujetos no tendrán la misma facilidad que los deportistas que actúan por cuenta propia para simular un traslado de residencia o para deslocalizar y ocultar las rentas derivadas de sus actuaciones deportivas, de ahí que no representen esa amenaza potencial de elusión tributaria que aconsejaría el gravamen inexorable de sus ingresos en el país de la fuente.

Sin embargo, a pesar de su loable propósito, la relevancia práctica de esta versión alternativa del precepto ha sido nula ya que en ninguno de los convenios suscritos hasta

⁶⁸¹ En el proceso de revisión de los Comentarios del año 2014 también hubo voces que se pronunciaron en este sentido y, en concreto, algunos de los intervinientes sugirieron entonces la exclusión de los trabajadores por cuenta ajena del ámbito de aplicación del precepto, lo que abrió un debate en el seno del Comité de Asuntos Fiscales en el que, finalmente, se impuso la visión que considera que dicha exclusión supondría el riesgo de que los artistas y deportistas pudieran escapar de nuevo de la aplicación del precepto actuando a través de sociedades controladas por ellos mismos. Para los defensores de esta postura, tanto la regla del mínimo como la versión alternativa del precepto dirigida a los miembros de los equipos que participan en competiciones en otro país, a la que dedicamos el epígrafe siguiente, son medidas que ya ayudan a reducir de manera significativa los problemas de tributación que afectan a los deportistas que actúan como trabajadores por cuenta ajena. Véase, en este sentido, el párrafo 9 del Informe OCDE (2014 a), pág. 5.

el momento por España se ha excluido del ámbito de aplicación del artículo 17 a los trabajadores dependientes, de ahí que los jugadores de fútbol que residan en nuestro país deban prestar especial atención a una regla que les será de aplicación siempre que realicen actividades deportivas en cualquiera de los países que tienen suscrito un convenio para evitar la doble imposición con el Estado español.

1.1.4. Excepción al gravamen en la fuente cuando el deportista actúa como miembro de un equipo que participa en un partido organizado en el otro país por una liga a la que dicho equipo pertenece

Siguiendo con las singularidades de los deportistas que actúan por cuenta ajena y, más en concreto, con las que derivan de su retribución ordinaria, una de las propuestas que fueron planteadas durante la fase de audiencia pública del proceso de revisión de los Comentarios al artículo 17 que tuvo lugar en el año 2014, señalaba que, para ser coherentes con el espíritu del precepto, este solo debería resultar de aplicación a “las cantidades que el deportista o artista reciba adicional o específicamente por el desempeño de su actividad en el otro Estado. Por el contrario, en los casos en los que el artista o deportista no reciba una cantidad adicional por la actividad desarrollada en el otro Estado, consideramos que su remuneración ordinaria sólo debería gravarse en su Estado de residencia”⁶⁸².

El Comité de Asuntos Fiscales, sin embargo, no consideró que tal proposición se ajustara al texto actual del artículo 17 y, en consecuencia, desestimó la propuesta, remitiéndose en su contestación, como posible solución, a uno de los nuevos párrafos que estaba previsto incorporar a los Comentarios y que es el que ahora nos ocupa. En virtud de este nuevo Comentario, los Estados que deseen excluir del ámbito de aplicación del artículo 17 las retribuciones de los deportistas que actúan bajo una relación laboral pueden hacerlo añadiendo al texto del precepto un apartado adicional del siguiente tenor: “Las disposiciones del artículo 17 no son aplicables a las rentas que perciba un residente de un Estado contratante por razón de la actividad personal de una persona física ejercida en el otro Estado contratante en su condición de miembro de un equipo del Estado mencionado en primer lugar que participe en un partido organizado en el otro Estado por una liga a la que dicho equipo pertenezca”⁶⁸³.

Como ya vimos en el Capítulo IV, en este nuevo Comentario, la OCDE admite “las dificultades administrativas que supone atribuir a actividades específicas que tienen lugar en un Estado la remuneración laboral global de los miembros individuales de un equipo, compañía u orquesta extranjera, y gravar la parte pertinente de esa remuneración”, de ahí que en él se contemple también la posibilidad de que sean los propios Estados los que, de manera unilateral, decidan exonerar de gravamen tales retribuciones⁶⁸⁴, o bien que sea

⁶⁸² Traducción propia del texto original en inglés de la propuesta. *Vid. supra*, nota 344.

⁶⁸³ Texto extraído de la traducción *cuasioficial* al español (véase el Anexo I) de la disposición propuesta en el nuevo párrafo 14.1 de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, párrafo que fue incorporado tras la revisión efectuada en el año 2014. Véase, en este sentido, OCDE (2014 a), pág. 13, párrafos 41-43, donde además el Comité recoge las objeciones que los comentaristas formularon a este nuevo párrafo: por un lado, se criticó que aún seguirá siendo cuestionable su aplicación en la práctica (“*it remains a question how this will work in practice*”) y, por otro lado, se volvió a reclamar la eliminación total del precepto (“*the better solution is still submitted to be the abolition of Article 17 and the redistribution of its effects between the relevant effective Articles*”).

⁶⁸⁴ Esta es la práctica habitual en ciertos países en los que las autoridades tributarias vienen aplicando el precepto dedicado a las rentas deportivas solo cuando se trata de cantidades específicamente retribuidas

bilateralmente, a la hora de negociar un determinado convenio, cuando dos Estados acuerden añadir un apartado similar al propuesto en los Comentarios.

En nuestra opinión, esta novedosa previsión optativa, a pesar de su acertado enfoque, está formulada de una manera demasiado acotada, pues el supuesto de hecho que en ella se contempla es muy específico, lo que hace que su efectividad en la práctica se resienta. Así, en vez de exigir que se trate de partidos organizados por una liga, la disposición tendría que extenderse a los partidos organizados en cualquier tipo de competición o torneo, pues precisamente las ligas deportivas suelen ser de ámbito nacional⁶⁸⁵.

De nuevo, son contados los países que han incorporado una previsión de este tipo a sus convenios⁶⁸⁶ -entre los que no se incluye España-, pero sin embargo, en este caso, la idea que en ella subyace sí que parece contar con cierto seguimiento en la práctica, al menos en el ámbito del fútbol europeo, puesto que la mayoría de países cuyos clubes suelen participar en las competiciones de ámbito continental (*Champions League* y *Europe League*) vienen inaplicando de manera unilateral el artículo 17 cuando los partidos de dichas competiciones se disputan en su territorio, lo que se produce *de facto* al no exigir el gravamen de los futbolistas no residentes por la parte de su retribución que resulta atribuible a su participación en tales partidos.

Tal y como expusimos en su momento, esta tendencia ha ido consolidándose en los últimos años⁶⁸⁷ hasta el punto de que ahora es la propia UEFA la que viene exigiendo a los países donde se celebran este tipo de competiciones que implanten regímenes fiscales preferentes para que las rentas que obtengan los futbolistas, clubes y otros sujetos con motivo de su participación en dichas competiciones queden exentas de tributación en la fuente. Sobre este punto, aunque es ciertamente cuestionable que se trate de medidas adoptadas de manera espontánea o voluntaria, volveremos al analizar las medidas unilaterales de los Estados.

1.2. Los mecanismos para evitar la doble imposición internacional en los convenios bilaterales

1.2.1. La importancia de estos mecanismos para sujetos expuestos de manera constante a la obtención de rentas transnacionales que han de tributar en la fuente: ¿se ven amenazados los principios de capacidad económica y progresividad?

Al analizar el origen de los primeros tratados fiscales internacionales ya vimos que su aparición vino motivada por la necesidad de poner remedio a los supuestos, cada vez más frecuentes a medida que avanzaba el siglo veinte, en los que un sujeto se veía en la obligación de tributar por una misma renta en distintas jurisdicciones. Así, el objetivo principal que perseguían estos convenios era, como su propia denominación indicaba (y sigue haciendo), el de evitar la doble imposición internacional. Este pernicioso fenómeno

con motivo de una concreta actuación que tiene lugar en su territorio. Sobre los casos de Suiza o Austria, puede consultarse CORDEWENER (2015), pág. 1363.

⁶⁸⁵ No obstante, es cierto que la tendencia actual parece apuntar a la internacionalización de las ligas locales, tal y como hemos analizado en nuestro trabajo TORIBIO BERNÁRDEZ (2019 b).

⁶⁸⁶ Únicamente tenemos constancia de los Convenios suscritos entre Estados Unidos y Canadá y entre Australia y Nueva Zelanda. *Vid. supra*, nota 341.

⁶⁸⁷ *Vid. supra*, nota 349.

se debe a que los Estados, al configurar el campo de aplicación de sus sistemas tributarios, normalmente acuden a diferentes criterios, tanto de índole personal como territoriales, lo que provoca que en determinadas ocasiones estos criterios coincidan o se solapen con los de otros Estados y, en consecuencia, que un mismo hecho sea objeto de gravamen al mismo tiempo en más de un Estado⁶⁸⁸.

Dentro de los supuestos de doble imposición, no obstante, tradicionalmente se han venido diferenciando dos modalidades distintas. Cuando el hecho es gravado doblemente en manos de un mismo sujeto, o lo que es lo mismo, cuando una misma persona se ve sometida a gravamen por una misma renta en dos o más Estados, se habla de doble imposición jurídica internacional. En cambio, cuando son dos sujetos distintos los que han de tributar por la misma renta en dos o más países, es decir, cuando la doble imposición se produce en ‘dos cabezas’ diferentes hablamos de doble imposición económica⁶⁸⁹.

Aunque los efectos negativos de la doble imposición internacional son de sobra conocidos⁶⁹⁰, sí queremos insistir en este punto en que estamos ante un fenómeno doblemente amenazante, en tanto que sus efectos perniciosos pueden llegar a perjudicar tanto a los contribuyentes como a los propios Estados. Por un lado, los contribuyentes que deban tributar doblemente por una misma renta estarán expuestos a una sobreimposición que puede menoscabar tanto los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad⁶⁹¹, como la libre circulación de capitales y trabajadores, tan preciada y protegida en el ámbito de la Unión Europea, pero igualmente necesaria y ávida de protección a nivel global. Por el otro lado, los Estados pueden ver afectadas por este fenómeno sus políticas recaudatorias, fiscales y económicas, especialmente en lo concerniente a la eficiencia en la localización de los capitales, de ahí que, tanto en el plano convencional como a nivel interno, los Estados hayan venido preocupándose de establecer las medidas necesarias para evitar o, al menos, mitigar los efectos negativos de la doble imposición internacional.

Sobre los mecanismos unilaterales nos ocuparemos más adelante, centrándonos ahora en las medidas que son adoptadas de una manera conjunta, lo que normalmente ocurre con

⁶⁸⁸ En palabras de DEL ARCO RUETE (1999), pág. 48, este fenómeno encuentra su causa última en la “superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición”.

⁶⁸⁹ Aunque esta es la terminología que se viene empleando desde hace tiempo a nivel internacional, algunos autores, como FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013), pág. 91, consideran que se trata de términos poco afortunados pues entienden que todo supuesto de doble imposición es a la vez jurídico, ya que se producen como consecuencia de la aplicación de normas jurídicas, y económico, pues siempre tienen efectos de naturaleza económica.

⁶⁹⁰ En este mismo sentido se pronuncia el primer párrafo de la Introducción al Modelo de Convenio de la OCDE: “Son tan conocidos los perjudiciales efectos de tal situación para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países”.

⁶⁹¹ En este sentido, véase el trabajo de VICENTE DE LA CASA (2012), donde se analizan los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. Aunque el autor analiza el fenómeno de la doble imposición desde un punto de vista puramente interno, entendemos que sus conclusiones son igualmente apreciables en relación con la doble imposición internacional y, en consecuencia, compartimos con el autor que, tampoco en el ámbito internacional, sería admisible “la concurrencia cuando como consecuencia de la misma se agote la capacidad económica por uno de los impuestos, por lo que los siguientes ya no pueden gravar nada; o bien porque la suma de las dos o más imposiciones sea confiscatoria”.

la suscripción de convenios bilaterales para evitar la doble imposición. Así, señalábamos antes que estos convenios tienen como objetivo principal⁶⁹² ofrecer a los Estados contratantes los medios necesarios para solventar los problemas que genera la doble imposición internacional y, especialmente, la doble imposición jurídica⁶⁹³.

En los convenios bilaterales el objetivo de evitar la doble imposición se consigue a través de dos vías que, no obstante, resultan complementarias⁶⁹⁴. En primer lugar, como ya sabemos, los convenios configuran un sistema de coordinación de poderes tributarios en virtud del cual se establecen unas concretas reglas de distribución de la potestad tributaria para cada tipo de rendimiento. Como consecuencia de estas reglas, en algunos casos el poder tributario se reconoce exclusivamente a uno de los dos Estados contratantes (por lo general al Estado de la residencia, aunque también de manera puntual al de la fuente), de tal suerte que el otro Estado parte ve excluida su potestad de someter a gravamen la renta en cuestión y, en consecuencia, en tales casos no puede llegar a producirse el supuesto de doble imposición ya que el convenio evita que se den las condiciones necesarias para que ambos Estados puedan someter a tributación la misma renta.

En cambio, para otras modalidades de rentas, el convenio sí reconoce a ambos Estados la potestad de gravamen (en ocasiones de manera ilimitada, como ocurre en el artículo dedicado a las rentas de artistas y deportistas, y en otras bajo unos límites máximos de tributación que ha de respetar el Estado de la fuente) y es en estos casos de potestad tributaria compartida donde efectivamente se podrán producir los supuestos de doble imposición, pues en tales casos ambos Estados, si así se confirma en las disposiciones de sus ordenamientos internos, podrán someter a gravamen simultáneamente una misma renta.

Cuando esto suceda entrará en juego la segunda de las vías a las que aludíamos y que tiene como objetivo, no ya evitar el surgimiento de los supuestos de doble imposición, sino suprimir o mitigar los efectos desfavorables que suponen para el contribuyente. Nos referimos a lo que los propios convenios denominan ‘Métodos para eliminar la doble

⁶⁹² Así lo reconoce la propia OCDE en la Introducción a su Modelo de Convenio, cuyo párrafo tercero comienza afirmando que “Este es el objeto principal del Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica”. Aunque se trata de su finalidad principal, no es la única, ya que, sobre todo en los últimos tiempos, ha ido adquiriendo gran relevancia la utilidad de estos instrumentos bilaterales en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal y buena prueba de ello es el nuevo título que propone el Modelo de la OCDE para los convenios bilaterales que suscriban los Estados: “Convenio entre (Estado A) y (Estado B) para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la evasión y la elusión fiscal”.

⁶⁹³ Como se observa en el recién mencionado tercer párrafo de la Introducción al Modelo de Convenio, la OCDE se refiere de manera particular a la doble imposición jurídica y no a la económica, y es que, como explica CALDERÓN CARRERO (2019), pág. 781, “esta última no constituye un elemento estructural de los métodos para evitar la doble imposición recogidos en el artículo 23 MC OCDE/ONU, sino que constituye un contenido adicional que algunos países incorporan a sus CDIs”. Los Comentarios al artículo 23 también dejan clara esta idea, pues comienzan señalando en su primer párrafo que el precepto se ocupa de la doble imposición jurídica; añadiendo en el segundo que este supuesto debe distinguirse claramente de la llamada doble imposición económica y que si dos Estados quieren resolver los problemas de doble imposición de esta naturaleza deberán hacerlo por medio de negociaciones bilaterales.

⁶⁹⁴ No entraremos ahora, pues ya lo hicimos en su momento, a comentar una tercera vía que del mismo modo trata de solucionar los problemas de doble imposición que pueden surgir en los supuestos en los que un mismo sujeto es considerado residente fiscal por ambos Estados contratantes y en los que, como vimos, habrá que acudir a las ‘*tie-break rules*’ del convenio.

imposición' (aunque como acabamos de señalar más que eliminar la doble imposición lo que persiguen estos métodos es suprimir sus efectos económicos) y además de ser un mecanismo complementario al anterior, en tanto que sirve para completar los efectos que se logran a través de ese otro mecanismo que actúa de forma previa (el reparto de potestades tributarias), se trata de una medida subsidiaria, en la medida en que la aplicación de estos métodos sólo será necesaria cuando las reglas de reparto del convenio permitan la tributación de una determinada renta en ambos Estados, pero no así cuando la potestad de gravamen corresponda en exclusiva a uno de ellos.

A partir de lo anterior enseguida se advierte qué sucede cuando nos ocupamos de la tributación internacional de los deportistas y es que, en virtud de la regla de reparto que establece el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE para este tipo de rentas, regla que, como sabemos, reconoce de manera ilimitada, pero no exclusiva, la potestad de gravamen al Estado de la fuente, la única vía que tendrán estos sujetos para evitar los efectos perniciosos de la doble imposición -al menos en el plano convencional- es la de recurrir a los métodos para evitar la doble imposición que regulan los propios convenios. Así pues, si tenemos en cuenta que los deportistas de élite (entre ellos los futbolistas profesionales de las principales ligas europeas) están expuestos constantemente a la obtención de rentas derivadas de actuaciones que tienen lugar fuera de su país de residencia, nos damos cuenta de la gran relevancia que tiene para este colectivo unos mecanismos que se erigen en su principal salvaguarda⁶⁹⁵ para no padecer situaciones de sobreimposición e, incluso, situaciones que, como advertíamos anteriormente, pueden llegar a resultar confiscatorias.

Para ilustrar esta circunstancia, pensemos en un futbolista, residente fiscal en España, cuyo salario anual consiste en la retribución mínima garantizada por el Convenio Colectivo (155.000 euros para la temporada 2016/2017 revisable en las sucesivas temporadas en función de la evolución del Índice de precios de consumo⁶⁹⁶) que, en consecuencia, ha de tributar en el IRPF a un tipo marginal cercano al 45%⁶⁹⁷ y que, a su vez, ha de tributar en otros países europeos como sujeto no residente por la parte de ese salario anual que resulte atribuible a los partidos que el futbolista dispute en tales países⁶⁹⁸. Pues bien, si tenemos en cuenta que en Europa lo más frecuente es que los sujetos no residentes tengan que tributar a un tipo fijo de entre el 20% y el 30%⁶⁹⁹

⁶⁹⁵ Nótese que cuando hablamos de estos mecanismos como “principal salvaguarda” para evitar la doble imposición nos estamos refiriendo a aquellos supuestos en los que ambos Estados, el de la residencia y el de la fuente, hacen efectiva su potestad de gravamen sobre las rentas de los futbolistas, pues evidentemente si alguno de ellos, por la razón que sea, no puede o no quiere hacer efectiva esa potestad el supuesto de doble imposición no llegaría a darse y, en consecuencia, estos mecanismos no entrarían en juego.

⁶⁹⁶ Vid. Anexo II del Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional (BOE de 8 de diciembre de 2015).

⁶⁹⁷ Para los ejercicios 2018 y 2019 el tipo impositivo estatal aplicable a la base imponible general correspondiente al tramo superior de la escala (rentas superiores a 60.000 €) ha sido del 22,50%, y en las distintas Comunidades el tipo autonómico se ha movido en una horquilla entre el 21% y el 25,50%, lo que supone que el tipo de gravamen para este tramo de la escala se sitúe entre el 43,50% y el 48,00% en función de la Comunidad Autónoma donde resida el contribuyente.

⁶⁹⁸ Recordemos que, cada año, entre 6 y 8 equipos de la primera división española participan en las competiciones de fútbol continentales (*Champions League* y *Europa League*), lo que provoca que anualmente cientos de futbolistas con residencia fiscal en España hayan de disputar varios partidos en el territorio de otros países europeos.

⁶⁹⁹ En Alemania el tipo aplicable a deportistas redientes de la Unión Europea es del 30%; en Bélgica los deportistas que permanecen en el país durante un periodo inferior a 30 días han de tributar a un tipo fijo del

(aplicable, eso sí, sobre el rendimiento neto⁷⁰⁰), la parte del salario de este futbolista que efectivamente sea sometida a gravamen en el extranjero estaría soportando un tipo impositivo agregado de entre el 65% y el 75%, lo que, a nuestro modo de ver, supondría una carga fiscal absolutamente confiscatoria.

Para paliar esa sobreimposición el futbolista tendría que acudir, si lo hubiere, al convenio suscrito entre su país de residencia y el país de la fuente y verificar cuál es el método para evitar la doble imposición que aquel le reconoce, método que, según disponen los propios convenios, debe ser aplicado en el Estado de la residencia. Así pues, será el Estado donde resida el futbolista el que, en función del método que establezca el convenio en cuestión, tendrá que reconocerle bien una exención por la parte de sus rentas que sean gravables en la fuente (método de exención), bien una deducción en la cuota por el impuesto pagado en el extranjero (método de imputación).

No obstante lo anterior, lo cierto es que cuando el futbolista, o cualquier otro deportista, se encuentra expuesto de manera constante a desplazamientos al extranjero en el ejercicio de su profesión, crece de una manera exponencial la posibilidad de obtener rentas transnacionales y, en consecuencia, aumenta la posibilidad de sufrir supuestos de doble imposición internacional, aumentando así el grado de sobreimposición del sujeto. Además, si tenemos en cuenta que en la mayoría de países de nuestro entorno la tributación de los no residentes se articula a través de retenciones que son practicadas en el momento del pago de la renta y que, sin embargo, los métodos para evitar la doble imposición no pueden ser aplicados, por lo general, hasta que finaliza el periodo impositivo en cuestión (que es cuando se abre el plazo para presentar la liquidación del impuesto sobre la renta en el país de la residencia), advertimos que, aunque finalmente el efecto confiscatorio de la doble imposición pueda ser paliado, durante buena parte del año el contribuyente se verá privado de un porcentaje significativo de unos rendimientos que, en última instancia, le corresponden.

No es este, sin embargo, el único problema ligado al principio de capacidad económica que surge a raíz de la consagración de la tributación en la fuente como principio básico de la fiscalidad internacional de los deportistas y es que el hecho de que los Convenios reconozcan de manera incondicional e ilimitada la potestad de gravamen a los Estados donde los deportistas realizan sus actividades puede provocar que otro de los principios esenciales que subyace tras el de capacidad económica pierda buena parte de su significado. Nos referimos al principio de progresividad, principio que, como sabemos, informa los sistemas tributarios de gran parte de los Estados de nuestro entorno y que es empleado en muchos de ellos como fundamento para articular el gravamen sobre la renta de los sujetos residentes, al entender que es el país de la residencia el que se encuentra en una mejor posición para gravar la capacidad económica global del sujeto y para hacerlo, además, de manera progresiva, lo que normalmente se logra, como sucede en nuestro

18%; en Francia el tipo fijo aplicable a deportistas no residentes es del 15%; en Italia, por su parte, se aplica un 30%; en Portugal el tipo fijo para los no residentes asciende al 20%; e igualmente en el Reino Unido el tipo aplicable es del 20%. Estos datos han sido extraídos de la obra de PLAZA ROMERO (2010) que recoge la normativa fiscal aplicable a los deportistas no residentes en 17 países diferentes.

⁷⁰⁰ Recordemos, en este punto, que la obligatoriedad de reconocer la deducibilidad de los gastos en el ámbito de la Unión Europea a los sujetos no residentes en la mismas condiciones que los sujetos residentes es una consecuencia directa de la interpretación que ha venido haciendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea del principio de no discriminación, así como de las libertades de circulación. *Vid. supra*, 509.

IRPF, aplicando una escala progresiva de tipos impositivos y teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares. Pues bien, el hecho de que un deportista pueda obtener la mayor parte de sus rentas en el extranjero, es decir, en países donde no es considerado residente fiscal⁷⁰¹ y que deba tributar en tales países a un tipo fijo, hace que la posición del país de la residencia se resienta, pues en esos casos quizás ya no se encuentre legitimado, o por lo menos no tan legitimado, para someter a gravamen al sujeto por su renta mundial y de forma progresiva⁷⁰². Si a ello le sumamos las tendencias actuales que, sobre todo en la era post-BEPS, parecen apostar de manera más decidida por la tributación en la fuente, se comprende que, como han apuntado algunos autores, el principio de progresividad se ve seriamente amenazado, y sin impuestos progresivos se diluiría, a su vez, una de las razones que sustentan el principio de gravamen por la renta mundial que tradicionalmente ha caracterizado la tributación de los residentes⁷⁰³.

1.2.2. El artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE y su incidencia práctica en el caso de los futbolistas: los métodos de exención e imputación y sus distintas variantes

En el Modelo de Convenio de la OCDE el precepto dedicado a los métodos para evitar la doble imposición es el artículo 23 o, mejor dicho, los artículos 23A y 23B, puesto que se trata del único precepto de todo el Modelo que propone dos versiones alternativas del mismo para que sean los Estados firmantes los que, a través de las pertinentes negociaciones, acuerden cuál de ellas incluir en sus convenios⁷⁰⁴.

⁷⁰¹ Es cierto que esto difícilmente ocurrirá en el caso de los futbolistas -pues aunque son habituales las competiciones en el extranjero, la mayor parte de sus actividades deportivas se desarrollan en el país de la residencia- sino más bien en el caso de deportistas que practican modalidades deportivas individuales como el tenis, el golf, el automovilismo, etc. y que cada año se ven obligados a estar en constante desplazamiento, de país en país, para participar en los diferentes torneos y competiciones que configuran el circuito internacional. Véase, por ejemplo, el caso del tenista español, Rafael Nadal, que suele participar en más de 15 torneos a lo largo del año de los cuales normalmente solo dos se disputan en territorio español (el ATP 500 de Barcelona y el Máster 1000 de Madrid).

⁷⁰² Esta es la idea que subyace en el planteamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, desde la pionera sentencia Schumacker (C-279/93), viene entendiendo que el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad -equiparable, en este punto, a la residencia- impide cualquier diferencia de trato fiscal entre sujetos residentes y no residentes que, estando en situaciones comparables, perjudique a los no residentes y, en particular, impide que un sujeto no residente que obtiene la mayor parte de sus ingresos en otro Estado miembro no pueda optar por tributar en dicho Estado en las mismas condiciones que los sujetos residentes, es decir, tributando por la renta mundial, a un tipo progresivo y de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares. Si el hecho de que un sujeto que percibe la mayor parte de sus ingresos en un país en el que no reside, justifica que deba tributar en ese país por su renta mundial y de manera progresiva, desde la perspectiva inversa, en su país de residencia ya no tendrá sentido que tribute de ese mismo modo, pues, entre otras cosas, de esa forma se estaría favoreciendo la aparición de supuestos de doble imposición.

⁷⁰³ En este sentido se pronuncia CUBERO TRUYO (2016), pág. 38, que añade varias ideas interesantes al debate. Por un lado, entiende que “la subsistencia del valor -fundamental a efectos fiscales- del criterio de la residencia está ligada en buena medida a la subsistencia de unos impuestos sobre la renta decididamente progresivos. Sin la diferencia entre un impuesto progresivo para las personas físicas residentes frente a un impuesto proporcional (una retención a tipo fijo) para los no residentes, decaería uno de los argumentos esenciales para reivindicar la justicia a la que conduce una fiscalidad internacional apoyada en el concepto de residencia, y podría plantearse con mayor legitimidad la evolución hacia simples sistemas de tributación en la fuente”. Y por otro lado, se aventura a intuir que “la progresividad va a ir poco a poco depositando su influjo en la reivindicación renovada del impuesto sobre el patrimonio, más que en la aplicación directa de tipos crecientes en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”.

⁷⁰⁴ En este mismo Capítulo ya hemos visto que en los Comentarios al Modelo de Convenio sí es habitual que se propongan redacciones alternativas al texto original de los preceptos del convenio. Sin embargo, el

Lo anterior no nos debe sorprender si tenemos en cuenta que la elección del método para eliminar la doble imposición es una cuestión que afecta a la política de los Estados en materias tan dispares como la recaudación fiscal, la colocación de capitales en el exterior o la atracción de inversores extranjeros⁷⁰⁵, de ahí que sea imposible alcanzar un mínimo consenso internacional sobre qué método ha de servir de referencia y de ahí que el artículo 23 del Modelo de Convenio ofrezca dos opciones alternativas, opciones que, a su vez, representan una combinación de diferentes técnicas para evitar la doble imposición. Por este mismo motivo, el artículo dedicado a los métodos para evitar la doble imposición es el precepto que más diversidad presenta en la red internacional de convenios bilaterales- así sucede en los convenios suscritos por España, como veremos más adelante- y, al mismo tiempo, es uno de los preceptos que más varía si lo comparamos con las versiones propuestas por el Modelo de la OCDE en su artículo 23.

Antes de entrar a analizar cuáles son los métodos concretos que propone el artículo 23, debemos, no obstante, realizar dos puntualizaciones. Por un lado, no podemos perder de vista que en este punto los convenios se limitan a establecer cuál o cuáles son los métodos que tendrá que aplicar el Estado de la residencia pero, por lo general, no contienen una regulación completa de los mismos de ahí que habrá que acudir a la legislación interna de dicho Estado para conocer el contenido concreto y la forma de aplicación del método que aparezca contemplado en el convenio⁷⁰⁶. Por otro lado, como ya apuntábamos antes, es muy frecuente que los Estados contratantes combinen en sus convenios bilaterales varios de los métodos que recoge el artículo 23, de tal forma que para unas modalidades de rentas se establezca un método concreto y, sin embargo, para otras modalidades se fije un método distinto. Igualmente, como consecuencia de la diversidad de criterios que mantienen los países en esta materia, es bastante habitual que en un mismo convenio los

único artículo que incluye dos versiones alternativas en el propio Modelo es el relativo a los métodos para eliminar la doble imposición.

⁷⁰⁵ No faltan los estudios sobre este tipo de cuestiones. Así, SANMARTÍN JARAMILLO (2004) examina los métodos para eliminar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la neutralidad en un contexto de libre circulación de capitales llegando a la conclusión de que un sistema de tributación basado en la residencia con la exención en origen como método general para evitar la doble imposición es el más adecuado en economías fuertemente integradas y con libre movilidad de capitales, como la de la Unión Europea. Por su parte, en CASTILLO MURCIEGO y LÓPEZ LABORDA (2016), se analiza el efecto de los convenios para evitar la doble imposición sobre la actividad de inversión extranjera directa bilateral entre España y 56 Estados durante el periodo que transcurre desde 1993 a 2013, obteniendo que, en general, los convenios bilaterales en esta materia no se relacionan de forma negativa con la actividad inversora.

⁷⁰⁶ Así lo establece la propia OCDE en los Comentarios al artículo 23, párrafo 32: “Los dos artículos son concebidos de manera general y no establecen reglas detalladas relativas al cálculo de la exención o de la imputación, lo cual se deja a la legislación interna y a la práctica aplicables. Los Estados contratantes que consideren necesario regular un problema concreto en el mismo Convenio son libres de hacerlo en sus negociaciones bilaterales”. Asimismo lo ha reconocido nuestro Tribunal Supremo que, entre otras, en su sentencia de 6 de febrero de 2015 (Rec. 290/2013) señalaba lo siguiente: “En el artículo 23 de los Convenios de doble imposición se establecen los métodos para eliminar la doble imposición. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en relación con este artículo de los Convenios de doble imposición, señala que “regula los métodos para eliminar la doble imposición”, tan solo establece reglas sustantivas que ordenan la concreta técnica que debe emplearse al objeto de lograr eliminar o reducir la doble imposición pero no contiene una completa regulación por lo que habrá que acudir a la legislación interna”. Por su parte, CALDERÓN CARRERO (2019), pág. 774, comenta que “en muchos casos resultaría prácticamente imposible la eliminación de la doble imposición internacional si la regulación prevista en el artículo 23 de un CDI no resultara complementada por lo dispuesto en la legislación interna del Estado contratante de residencia del sujeto pasivo”.

Estados contratantes convengan la aplicación de dos métodos diferentes en función de si es uno u otro el que actúa como Estado de la residencia⁷⁰⁷.

a) Artículo 23 A: La exención en el Estado de la residencia como método principal para evitar la doble imposición

La primera versión del precepto establece el método de exención con carácter principal, si bien en su apartado segundo también se recoge el método de imputación para ciertos tipos de rentas, de ahí que en realidad esta versión del artículo 23 acabe representando una combinación de ambos métodos.

La aplicación del método de exención supone que el Estado de la residencia esté obligado a eximir de tributación las rentas que pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante conforme a las disposiciones del Convenio. En consecuencia, aquel debe reconocer a sus residentes la exención de aquellas rentas que sean susceptibles de imposición en el Estado de la fuente con arreglo al convenio (lo que, como ya sabemos, sucederá siempre que nos refiramos a las rentas deportivas del artículo 17 -con las excepciones a la tributación en la fuente que hemos visto en los epígrafes precedentes de este Capítulo-) y con independencia de que la potestad tributaria sea o no ejercida de hecho por ese otro Estado. Tal y como explican los Comentarios al precepto, parece que este método sería el más práctico, ya que libera al Estado de la residencia de tener que investigar la posición fiscal efectivamente adoptada en el Estado de la fuente⁷⁰⁸. No obstante, también es cierto que una regla de este tipo puede favorecer los supuestos de doble imposición, ya que cabe la posibilidad de que el Estado de la residencia se vea obligado a reconocer la exención de las rentas aún en el caso de que estas no hayan sido efectivamente gravadas en la fuente, de ahí que ciertos Estados prefieran incluir en sus Convenios una versión alternativa del precepto en la que sí se exige la tributación efectiva en el Estado de la fuente para que el método de exención resulte aplicable a un determinado elemento de renta⁷⁰⁹.

Tal y como aparece redactado en el primer apartado del artículo 23A, nos encontraríamos ante el método de exención plena u ordinaria, en virtud del cual el Estado de la residencia no ha de tener en cuenta la renta originada en el otro Estado contratante a ningún efecto, de tal forma que someterá a gravamen a su residente como si no hubiera obtenido esa renta, lo que, de facto, supondría romper con el principio de tributación por la renta

⁷⁰⁷ Sobre esta cuestión también se pronuncian los Comentarios al artículo 23, en su párrafo 30, indicando que “si dos Estados contratantes adoptan el mismo método, será suficiente insertar en el Convenio el artículo correspondiente. Si, por el contrario, los dos Estados contratantes adoptan métodos diferentes, los dos artículos podrán refundirse en uno solo y será preciso indicar el nombre del Estado correspondiente en la parte del artículo relativa al método que ha adoptado”.

⁷⁰⁸ Párrafo 34 de los Comentarios al artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE.

⁷⁰⁹ Véase, por ejemplo, el Convenio suscrito entre España y Alemania, cuyo artículo 22, en su segundo apartado, establece que Alemania aplicará el método de exención para unas determinadas modalidades de renta pero siempre y cuando dichas rentas sean efectivamente gravadas en España: “2. En el caso de un residente de la República Federal de Alemania, el impuesto se determinará como sigue: a) Salvo que se admita un crédito por impuestos pagados en el extranjero en virtud del subapartado b), todo elemento de renta procedente del Reino de España y todo elemento patrimonial situado en el Reino de España que, de conformidad con el presente Convenio, se someta efectivamente a imposición en el Reino de España, quedará excluido de la base del impuesto alemán. (...)”.

mundial y conseguir un efecto similar al de la tributación exclusiva en la fuente⁷¹⁰. Sin embargo, el apartado tercero del precepto añade una regla que obliga al Estado de la residencia a tener en cuenta la renta exenta para determinar el tipo impositivo aplicable al resto de rentas que sí resultan gravables, de ahí que a esta variante del método se le conozca como exención con progresividad, pues el hecho de que la renta exenta deba sumarse a la base imponible en el Estado de la residencia a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable hará que el tipo efectivo se vea incrementado pues, como indicábamos anteriormente, la mayor parte de los Estados aplican en el impuesto de la renta sobre sus residentes una escala progresiva de tipos⁷¹¹.

Este, no obstante, no es el único método que recoge esta versión del precepto ya que, en su segundo apartado, el artículo 23A establece que será de aplicación el método de imputación cuando la renta gravada consista en intereses o dividendos, es decir, cuando se trate de rentas para las cuales el Convenio reconoce la tributación en la fuente a un tipo máximo de gravamen. Esta excepción a la aplicación del método de exención para esta modalidad de rentas se explica porque, al estar sometidas a un límite máximo de tributación en el Estado de la fuente, si quedaran exentas en la residencia estarían disfrutando de un tratamiento doblemente privilegiado, de ahí que, por lo general, el Estado de la residencia prefiera someterlas a tributación, si bien reconociendo al contribuyente un crédito por el impuesto satisfecho en la fuente⁷¹². Sin embargo, la práctica convencional nos muestra que algunos países han extendido el alcance de esta excepción a otro tipo de rentas, de tal forma que encontramos convenios en los que no solo los intereses y los dividendos (y, en su caso, también los cánones) se excluyen de la regla de la exención para aplicar, en su lugar, el método de imputación y así ocurre en algunos convenios con las rentas deportivas del artículo 17⁷¹³.

Si nos fijamos en la red de convenios española, observamos que hubo un primer periodo, allá por las décadas de los sesenta y setenta, donde destacaron los convenios que establecían el método de exención con progresividad y que, sin embargo, a partir de la década de los ochenta la tendencia comenzó a cambiar para pasar a una fase, que aún

⁷¹⁰ En este sentido, FALCÓN Y TELLA (2001), pág. 58, defiende que “solo la fuente (o la residencia combinada con el método de exención) permite la eliminación de la doble imposición y asegura la inexistencia de discriminación entre residentes y no residentes, eliminando así distorsiones de origen fiscal en la colocación de las inversiones”.

⁷¹¹ En el Proyecto de Modelo de Convenio de 1963 ambas reglas aparecían recogidas en el primer apartado del artículo 23A. Fue, sin embargo, en el Modelo de 1977 cuando la OCDE decidió configurar la cláusula de progresividad de forma autónoma, trasladándola al tercer apartado del precepto, para que así, si algún Estado prefería aplicar en sus convenios el método de exención plena, pudiera hacerlo simplemente suprimiendo ese tercer apartado. Esta regla de progresividad se aplica a la renta que resulte exenta tanto en virtud del apartado 1 del artículo 23 A, como con arreglo a las reglas de reparto de la potestad tributaria del resto de preceptos del Convenio (aquellas en las que se establezca que la renta “puede someterse a imposición solo en el otro Estado contratante”), y por ese motivo en el año 1977 se añadió una frase al apartado tercero del precepto por la que se hace referencia a la exención “conforme a cualquier otra disposición del Convenio”.

⁷¹² Por esta misma razón, en aquellos convenios en los que el precepto dedicado a los cánones también establece la potestad de gravamen del Estado de la fuente bajo un límite máximo de tributación, el artículo 23.2 extiende igualmente la aplicación del método de imputación a este tipo de rendimientos.

⁷¹³ En el caso de España, esto sucede en los Convenios suscritos con Alemania -si bien solo cuando es Alemania el país que actúa como Estado de la residencia- (BOE de 30 de julio de 2012); con Checoslovaquia -al igual que en el caso anterior, solo cuando Checoslovaquia actúa como Estado de la residencia- (BOE de 14 de julio de 1981); o China -en este caso, cuando es España el que ha de evitar la doble imposición como Estado de la residencia- (BOE de 25 de junio de 1992).

perdura, en la que el protagonismo absoluto lo han tenido los convenios que fijan el método de imputación⁷¹⁴. Así, sin ánimo de exhaustividad, pues la casuística y las variantes que presentan en esta materia los convenios españoles es realmente amplia y un análisis detallado de la misma escaparía al objetivo de nuestro trabajo⁷¹⁵, podemos distinguir tres tipos de convenios en los que se establece el método de exención:

- Convenios en los que se reconoce el método de exención con progresividad a ambos Estados⁷¹⁶: Checoslovaquia (aplicable a los sujetos residentes en Eslovaquia y República Checa), Marruecos, Países Bajos⁷¹⁷ y Polonia.
- Convenios en los que se reconoce el método de exención con progresividad a España: China y Japón.
- Convenios en los que se reconoce el método de exención con progresividad al otro Estado contratante: Alemania, Austria, Bélgica, Bolivia, Bulgaria, Francia⁷¹⁸, Hungría, Luxemburgo, Panamá, Reino Unido⁷¹⁹, República Dominicana y Suiza.

Nótese que en ninguno de los Convenios vigentes en la actualidad en España se establece el método de exención plena, lo cual da buena prueba del papel tan relevante que aún hoy mantiene el principio de progresividad en el panorama internacional y del gran recelo que siguen mostrando los países para desprenderse de uno de los elementos más representativos de su soberanía fiscal⁷²⁰.

Así pues, en el caso de los futbolistas que residen en España y obtengan rendimientos por sus actuaciones deportivas en alguno de los países que hemos incluido en los dos primeros

⁷¹⁴ Tal y como explica CALDERÓN CARRERO (2019), pág. 808: “El motivo que ha impulsado este cambio en la política de negociación de convenios tiene que ver, fundamentalmente, con la transformación del escenario socio-económico en nuestro país; en particular, el Ministerio de Economía y Hacienda español consideró necesario ‘adoptar en nuestro ordenamiento medidas favorecedoras de la internacionalización de la empresa española, superando la óptica tradicional correspondiente a un país importador neto de capitales, y la incorporación de las disposiciones anti-elusión necesarias para contrarrestar las mayores posibilidades que en este sentido ofrece la internacionalización de la economía’”.

⁷¹⁵ Para un análisis más pormenorizado de los métodos para evitar la doble imposición que recogen los convenios españoles véase HORTALÁ I VALLVÉ (2007), págs. 671 y siguientes, o CALDERÓN CARRERO (2019), págs. 808 y siguientes.

⁷¹⁶ Otros convenios en los que se reconocía el método de exención para ambos Estados ya han sido derogados o modificados. Es el caso de los Convenios inicialmente suscritos con Alemania (1966), Bélgica (1970), Francia (1973), Noruega (1963) o Suiza (1966).

⁷¹⁷ En el Convenio suscrito entre España y los Países Bajos, no obstante, el método que se reconoce a los Países Bajos se conoce como ‘exención modificada’ y consiste en gravar la renta mundial del contribuyente, esto es, sin aplicar en la base imponible la exención por las rentas de fuente extranjera y, posteriormente, deducir de la cuota el impuesto que corresponda pagar en el Estado de la residencia, que se calcularía aplicando a la cuota la misma proporción que la renta de fuente extranjera represente respecto a la base imponible total.

⁷¹⁸ Al igual que en el Convenio con los Países Bajos, el método para evitar la doble imposición que se reconoce a Francia es el de ‘exención modificada’.

⁷¹⁹ En el Convenio con el Reino Unido el método de exención solo se establece respecto a los dividendos pagados por una sociedad residente de España a una sociedad residente del Reino Unido y a los beneficios obtenidos por un establecimiento permanente en España de una sociedad residente en el Reino Unido, y siempre que se cumplan las condiciones para la exención previstas en la normativa del Reino Unido.

⁷²⁰ En este punto los Comentarios al precepto, en su párrafo 56, aclaran que “El apartado 3 del artículo 23 A no se refiere más que al Estado de residencia. El artículo no prejuzga la aplicación por el Estado de la fuente de las disposiciones de su legislación interna sobre la progresividad”.

grupos (a excepción de China⁷²¹), podrán considerar tales rendimientos exentos de tributación en el IRPF, si bien el importe de los mismos deberá ser tenido en cuenta a la hora de calcular el tipo de gravamen aplicable a la base imponible no exenta. En un apartado posterior, nos detendremos a analizar la regulación de los mecanismos para evitar la doble imposición en nuestra normativa interna.

A la inversa, los jugadores que residan en alguno de los países del primer o del tercer grupo y que se desplacen a territorio español para llevar a cabo una actividad deportiva⁷²², obteniendo por ello rentas de fuente española, no tendrán que incluir tales rentas en la base gravable del impuesto sobre la renta en su país de residencia pero, de nuevo, aquellas sí podrán ser tomadas en consideración por dicho país para calcular el tipo impositivo aplicable a las rentas no exentas.

b) Artículo 23 B: El método de imputación o de crédito fiscal

Acabamos de hacer referencia al gran interés que aún muestran la gran mayoría de países por mantener intacta la potestad para gravar a sus residentes de acuerdo con el principio de progresividad, interés que se constata por el uso generalizado de la cláusula de salvaguarda de la progresividad en aquellos convenios que establecen el método de exención para evitar la doble imposición. Sin embargo, hay otro principio al que los Estados se sienten incluso más apegados al abordar la tributación de sus residentes, y es el principio de tributación por la renta mundial, lo que se refleja en el hecho de que el mecanismo más utilizado para evitar la doble imposición, tanto en el plano convencional como en los ordenamientos internos de buena parte de los países de nuestro entorno, sea el método de imputación⁷²³, método que obliga a los sujetos residentes en un Estado a incluir en la base imponible de su impuesto sobre la renta los rendimientos obtenidos a nivel mundial, esto es, todos los rendimientos obtenidos con independencia del lugar donde se hayan originado. Así pues, el método de imputación no afecta a la base imponible del contribuyente, sino a su cuota, pues este método opera a través de una deducción en la cuota cuyo importe dependerá de los impuestos satisfechos en el extranjero, de ahí que también se le denomine método del ‘crédito fiscal’.

⁷²¹ Como explicábamos en una nota anterior (*Vid. supra*, nota 713) el Convenio suscrito entre España y China se excluyen del método de exención precisamente las rentas del artículo 17.

⁷²² En este caso, la excepción serán los jugadores residentes en Alemania, Eslovaquia o República Checa, pues ya vimos que en sus Convenios se excluyen del método de exención las rentas de artistas y deportistas (*Vid. supra*, nota 713).

⁷²³ Evidentemente no es este el único factor que tienen en cuenta los Estados para determinar qué método para evitar la doble imposición aplican en sus convenios bilaterales o a nivel doméstico, pues ya dijimos que se trata de una decisión que puede tener importantes consecuencias en diferentes ámbitos. CALDERÓN CARRERO (2019), pág. 808, refiriéndose al caso de España explica que “en la medida en que la economía española se ha internacionalizado y que el sistema tributario se ha modernizado incrementando de forma pareja la presión fiscal, el método de imputación ha venido sustituyendo al de exención, pasando así al primer plano los elementos recaudatorio, anti-elusor y de neutralidad en la exportación de capitales a la hora de configurar la fórmula convencional y unilateral de eliminación de los efectos de la doble imposición”. FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013), pág. 99, señalan que el sistema de imputación resulta neutral desde la perspectiva de los países exportadores de capital lo que hace “que sea el único método recogido por Estados Unidos en su Modelo, ya que este país defiende la neutralidad en la exportación de capitales (frente a la neutralidad en la importación de capitales, que se ve favorecida por el método de exención)”.

Precisamente en función del importe que el contribuyente podrá deducir de la cuota del impuesto sobre la renta en su país de residencia se distinguen tres modalidades del método de imputación:

- En la imputación íntegra el contribuyente puede deducir, sin ningún tipo de limitación, la totalidad del impuesto efectivamente pagado en el país de la fuente.
- En la imputación ordinaria o limitada, el contribuyente puede deducir de su cuota el importe del impuesto satisfecho en el país de la fuente con el límite de la parte correspondiente a la renta obtenida en dicho país.
- En la imputación de impuestos ‘no pagados o ahorrados’ -más conocida por su denominación en inglés ‘*tax sparing credit*’- se permite la deducción del impuesto que se habría abonado en el país de la fuente si no existieran las deducciones o bonificaciones que se han aplicado en dicho país a la hora de calcular el impuesto efectivamente satisfecho.

El artículo 23B establece el método de imputación ordinaria como sistema principal y general para evitar la doble imposición, de tal forma que todas aquellas rentas que puedan ser sometidas a gravamen en los dos Estados contratantes entrarán dentro del ámbito de aplicación de este método en el Estado de la residencia. A diferencia de lo que ocurre en el artículo 23A con el método de exención, en este caso no es suficiente con que la renta “pueda someterse a imposición” en el Estado de la fuente, sino que se hace necesario que tal renta sea efectivamente gravada en dicho Estado, pues de lo contrario, si no se satisface impuesto alguno en la fuente, el contribuyente no podrá deducir ninguna cantidad de su cuota en el Estado de la residencia, lo que sucedería, por ejemplo, con aquellas rentas respecto de las cuales el convenio excluya la potestad tributaria del Estado de la fuente. En sentido inverso, si con arreglo a las reglas de reparto de potestades del convenio la renta solo pudiera ser gravada en el Estado de la fuente, tal renta no podría ser integrada en la base imponible en el Estado de la residencia y, por tanto, tampoco sería de aplicación el método de imputación. Algo similar sucederá si la renta en cuestión no está sujeta o está exenta de tributación en el Estado de la residencia en virtud de su ordenamiento interno, pues en tales casos, aunque las reglas del convenio sí permitan la tributación en ambos Estados, no podría llegar a darse el supuesto de doble imposición.

No es este, sin embargo, el único método que establece el artículo 23B del Modelo de Convenio, pues en su segundo apartado contiene una cláusula de salvaguarda de la progresividad similar a la que establece el apartado tercero del artículo 23A. Así pues, en virtud de esta cláusula, cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, el Estado de la residencia no tenga potestad para someter a tributación la renta obtenida en el Estado de la fuente, aquel podrá, no obstante, tener en cuenta el importe de tales rentas a efectos de calcular la cuota del impuesto sobre el resto de las rentas del contribuyente.

La mayor parte de los Estados miembros de la OCDE que emplean el método de imputación en sus convenios, entre ellos España, han adoptado el sistema de imputación ordinaria o limitada que prevé el artículo 23B del Modelo de Convenio, pues se trata del sistema que otorga una mayor protección a la recaudación tributaria del Estado de la residencia. Como señalábamos anteriormente, en virtud de este sistema, el contribuyente

tendrá derecho a deducir de su cuota tributaria en el Estado de la residencia la menor de dos cantidades:

- El importe del impuesto efectivamente satisfecho en el otro Estado contratante.
- La parte de la cuota del impuesto sobre la renta del Estado de la residencia, calculado antes de aplicar la deducción, que correspondería a las rentas obtenidas en el Estado de la fuente.

En sentido práctico, este método supone que si el tipo impositivo soportado en el país de la fuente es superior al tipo efectivo de gravamen aplicable en el país de la residencia, en este último solo podrá deducir el importe que resulte de aplicar a la renta obtenida en la fuente dicho tipo efectivo de gravamen. En cambio, si el tipo de gravamen en el país de la residencia es más elevado que el que haya tenido que soportar en el país de la fuente, el país de la residencia tendrá derecho a gravar la renta de fuente extranjera por la parte de su tipo impositivo que exceda del tipo aplicado en el país de la fuente.

Extrapolado al mundo del fútbol, esto supondría que en los países donde se disputan las mejores ligas, aquellas integradas por los clubes de mayor reputación y donde juegan los futbolistas más valorados, es decir, clubes y futbolistas que habitualmente participan en competiciones y eventos deportivos que tienen lugar en el extranjero (lo que podríamos denominar países ‘exportadores de talento futbolístico’), como sucede en el caso de España, lo que más interesará será la aplicación del método de imputación limitada, pues de esa manera estos países se asegurarían una parte importante de la recaudación sobre las bases imponibles que los clubes y futbolistas residentes en su territorio obtengan en el extranjero. Así pues, si nos centramos en esta modalidad deportiva, al igual que ocurriría con cualquier otro sector económico, el método de imputación será el que más convenga a aquellos países que defiendan la neutralidad en la exportación de capitales o, en nuestro caso, de ‘talento futbolístico’.

Y precisamente esto es lo que sucede en España, pues como venimos señalando, el método de imputación ordinaria es el que cuenta con un papel más destacado tanto en nuestra red de convenios bilaterales como a nivel doméstico. Así, a excepción del grupo minoritario de convenios que, según veíamos en el epígrafe anterior, establecen, bien para ambos Estados contratantes, o bien para uno de ellos, el método de exención con progresividad, el resto de convenios suscritos por España, es decir, una amplia mayoría, siguen el sistema de imputación, y dentro de este grupo solo unos pocos convenios establecen la modalidad de imputación plena⁷²⁴, siendo, por tanto, el método de imputación ordinaria el que goza de un claro protagonismo en la red española de convenios.

1.2.3. Problemas prácticos en la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición derivados de la complejidad a la hora de calificar las rentas obtenidas por clubes y futbolistas

⁷²⁴ En los Convenios con Australia, Chile, Estados Unidos, Japón, Malta y Rumanía se establece el método de imputación plena para las rentas de fuente española, es decir, para las rentas obtenidas en España por residentes del otro Estado contratante. Para un mayor detalle sobre estos y otros Convenios que se desvían del artículo 23B del Modelo de la OCDE, véase HORTALÀ I VALVÉ (2007), págs. 713 y siguientes, o CALDERÓN CARRERO (2019), págs. 828 y siguientes.

De los distintos problemas que pueden surgir en el momento de aplicar los mecanismos convencionales para evitar la doble imposición internacional⁷²⁵ vamos a centrarnos en uno que puede tener una especial incidencia en el sector futbolístico, ya que puede afectar de manera frecuente tanto a clubes y futbolistas como, en general, a cualquier otro sujeto que perciba rentas vinculadas a los eventos deportivos en los que aquellos participan. Nos estamos refiriendo a los conflictos y divergencias que pueden surgir entre dos Estados a la hora de calificar, a los efectos del convenio, un determinado elemento de renta, conflictos de los que pueden derivar importantes consecuencias que afecten de manera directa a los mecanismos para evitar la doble imposición.

En el Capítulo IV, al estudiar el ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, ya advertimos que la correcta calificación de las rentas obtenidas por los futbolistas (y otros sujetos relacionados con sus actuaciones deportivas) juega un papel trascendental cuando se trata de aplicar las reglas de reparto de la potestad tributaria que establecen los convenios bilaterales. También vimos que, con frecuencia, la línea que separa la calificación de un determinado ingreso como renta deportiva al amparo del artículo 17 de la calificación bajo otra modalidad de renta es muy delgada y que, en no pocas ocasiones, los Estados contratantes tendrán que acudir a su legislación interna y a los criterios interpretativos de sus tribunales y órganos administrativos, para poder llevar a cabo ese proceso de calificación.

De esta forma, advertíamos que el factor clave para poder calificar una determinada renta al amparo del artículo 17 estará en la estrecha vinculación que tal renta ha de guardar con la participación del futbolista en el evento deportivo que tiene lugar en el país de la fuente. En ocasiones, esa estrecha vinculación no resultará fácil de verificar y, por lo tanto, las rentas obtenidas por los futbolistas, clubes y otros sujetos intervinientes en tales eventos podrían ser calificadas con arreglo a otras disposiciones del convenio. Así, cuando se trata de rentas que pueden ser calificadas como cánones (lo que normalmente ocurre cuando estamos ante ingresos obtenidos por la cesión de los derechos de imagen, de derechos de la propiedad intelectual o de derechos para retransmitir los eventos) el precepto aplicable sería el artículo 12, cuando el futbolista es remunerado como trabajador por cuenta ajena, el precepto aplicable a sus ingresos sería el artículo 15 y cuando nos encontramos ante beneficios empresariales el precepto a aplicar será el artículo 7. Si la renta no fuera inscribible en ninguno de estos preceptos seguramente habría que aplicar el precepto dedicado a ‘otras rentas’ (artículo 21 del Modelo de la OCDE).

Pues bien, la calificación de un ingreso según uno u otro precepto acarrea importantes consecuencias en cuanto a su posible gravamen en el país de la fuente. Si se califica como renta deportiva ya sabemos que el país de la fuente tendrá plena potestad para someterla íntegramente a tributación (a salvo de los supuestos que hemos estudiado en apartados anteriores en los que el propio convenio establece excepciones a la tributación en la fuente bajo determinadas circunstancias). Si, en cambio, se trata de un rendimiento del trabajo o de un beneficio empresarial, el país de la fuente no tendría potestad de gravamen a no ser que se dieran los requisitos que el convenio establece para ello (en el caso de los primeros,

⁷²⁵ Buena parte de los Comentarios al artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE se ocupan de analizar algunos de estos problemas, como por ejemplo, los conflictos de calificación, los desajustes temporales, la forma concreta de calcular el importe de la exención o deducción a aplicar en el Estado de la residencia, el tratamiento que ha de darse a las pérdidas sufridas en el Estado de la fuente, etc.

que el trabajador permanezca más de 183 días en el Estado de la fuente o que su empleadora sea una entidad residente o un establecimiento permanente localizado en dicho Estado y, para los segundos, que el sujeto actúe en el Estado de la fuente a través de un establecimiento permanente). En caso de calificarse como canon, buena parte de los convenios reconocen la potestad tributaria del Estado de la fuente si bien con sujeción a un límite máximo de gravamen (aunque en el Modelo de Convenio de la OCDE para estas rentas se establece la tributación exclusiva en el Estado de la residencia). Por último, si se tratara de otro tipo de rendimientos, en principio el Modelo de la OCDE excluye la posibilidad de gravamen en la fuente, si bien algunos convenios bilaterales se separan de este criterio, admitiendo su tributación en el país de la fuente, bien con carácter general bien para ciertas categorías específicas de ingresos (ganancias en el juego, premios de loterías, indemnizaciones por daños, etc.).

Sin embargo, no son estas las únicas cuestiones que dependen de la calificación de las rentas y es que los conflictos de calificación entre Estados también pueden provocar problemas a la hora de aplicar los mecanismos para evitar la doble imposición, puesto que el artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE, así como la gran mayoría de convenios bilaterales, exige, para que el método de exención o de imputación resulte aplicable, que la renta en cuestión pueda someterse a imposición en el Estado de la fuente “conforme a lo dispuesto en el Convenio”. Según explican los Comentarios al precepto, la interpretación de esta frase (que aparece en las dos versiones del artículo) es particularmente importante cuando los Estados contratantes califican de modo diferente un mismo elemento de renta a efectos de la aplicación del convenio⁷²⁶, pues si el Estado de la residencia entiende que el impuesto satisfecho por sus residentes en el extranjero les ha sido exigido en contra de lo previsto en las disposiciones del Convenio aquel podría negar al contribuyente la posibilidad de aplicar el método para evitar la doble imposición convencional respecto a ese elemento de renta, al entender que no ha sido gravado conforme a lo dispuesto en el convenio. Así por ejemplo, si el Estado de la residencia califica un ingreso obtenido en el extranjero por un futbolista como rendimiento del trabajo y, en cambio, el Estado de la fuente lo somete a gravamen entendiendo que se trata de una renta deportiva, el Estado de la residencia podría considerar que tal renta no era susceptible de gravamen en la fuente conforme a lo dispuesto en el convenio (por no darse ninguno de los requisitos que se exige para ello) y, por tanto, podría negar la exención o deducción que, de otro modo, habría tenido que reconocerle.

No obstante, los Comentarios al artículo 23 aclaran que, a estos efectos, debemos distinguir dos supuestos distintos. En primer lugar, cuando la divergente calificación de la renta se deba a diferencias existentes entre la legislación interna del Estado de la fuente y la del Estado de la residencia “no por ello la renta deja de ser gravada de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio a tenor de su aplicación e interpretación por el Estado de la fuente” y, por lo tanto, en este tipo de casos el Estado de la residencia sí estaría obligado a reconocer la aplicabilidad del mecanismo para evitar la doble imposición⁷²⁷.

Por ejemplo, algo así sucedería si, con arreglo a sus legislaciones domésticas sobre la propiedad intelectual, dos Estados difieren a la hora de calificar un determinado ingreso

⁷²⁶ Párrafo 32.2 de los Comentarios al artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE.

⁷²⁷ Párrafo 32.3 de los Comentarios al artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE.

como canon o como renta deportiva, considerando aplicables, en consecuencia, distintos preceptos del convenio. Igualmente nos encontraríamos ante una situación de este tipo si el Estado de la fuente, en virtud de su normativa interna, entiende que los entrenadores deportivos han de ser considerados deportistas a efectos del convenio y, como resultado de tal interpretación, califica los rendimientos obtenidos en su territorio por estos sujetos como rentas deportivas al amparo del artículo 17. Si, en tal caso, el Estado de la residencia entiende que se trata de un rendimiento del trabajo que, con arreglo al artículo 15, no puede ser gravado en el país de la fuente, no por ello podría dejar de reconocer al contribuyente la posibilidad de aplicar los métodos para evitar la doble imposición que recoja el convenio.

Distintos serán, en cambio, los supuestos en los que el conflicto de calificación de la renta derive, no de las divergencias existentes entre las legislaciones nacionales, sino de diferentes interpretaciones de los hechos o de las disposiciones del convenio. En tales casos, si el Estado de la residencia entiende que el Estado de la fuente ha exigido un determinado impuesto basándose en una interpretación errónea de los hechos o de las disposiciones del convenio, puede considerar que tal impuesto ha sido exigido en contra de lo dispuesto en el convenio y, por lo tanto, podría negar la aplicación del mecanismo convencional para evitar la doble imposición. En estos casos, según señalan los Comentarios al precepto⁷²⁸, los Estados deberían recurrir al artículo 25 y, en particular, a su apartado tercero, precepto que emplaza a los Estados a utilizar la vía del procedimiento amistoso para resolver este tipo de conflictos⁷²⁹.

En la esfera del artículo 17, un claro ejemplo de conflicto en la interpretación de los hechos podría darse si uno de los Estados contratantes entiende que no existe una estrecha vinculación entre la renta obtenida por un futbolista y su actuación en calidad de deportista en el Estado de la fuente y, por contra, el otro Estado considera que tal conexión sí se da. Este es precisamente uno de los principales inconvenientes que podemos detectar a la hora de emplear un criterio tan indeterminado como es el de la estrecha conexión entre renta y actuación deportiva, pues al tratarse de una cuestión de hecho que, como ya vimos, exige analizar todas las circunstancias concurrentes en cada caso particular, no es de extrañar que las autoridades competentes de uno y otro Estado puedan discrepar en el momento de valorar tales circunstancias y determinar si se da o no la estrecha conexión que requieren los Comentarios al precepto.

Por su parte, un ejemplo de conflicto en la interpretación del propio artículo 17 se daría en el caso de que el Estado de la residencia entienda que las rentas cubiertas por el precepto son solo aquellas que derivan de la actuación del futbolista en un evento deportivo que tiene lugar en público y, sin embargo, el Estado de la fuente también considere cubiertas por el artículo las rentas derivadas de actuaciones que se celebran a puerta cerrada, como habitualmente sucede con las sesiones de entrenamiento. Esto no hace sino confirmar el papel tan relevante que juegan los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al artículo 17, puesto que el establecimiento de unos criterios

⁷²⁸ Párrafo 32.5 de los Comentarios al artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE.

⁷²⁹ El artículo 25.3 del Modelo de Convenio establece que “Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantea la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio”.

interpretativos bien definidos y coherentes con el espíritu del precepto ayudarían a evitar este tipo de conflictos en la calificación de las rentas. Sin embargo, como tuvimos ocasión de comprobar en el Capítulo IV, algunos de los criterios que a día de hoy fijan los Comentarios distan bastante de ser claros y congruentes, llegando en algunos casos a entrar en contradicción entre sí, lo que a la postre supondrá una dificultad añadida para la correcta aplicación de las disposiciones de los convenios y, en particular, de los mecanismos para evitar la doble imposición.

Como apuntábamos antes, en estos supuestos, si el Estado de la fuente sometiera a gravamen un determinado ingreso del futbolista en aplicación del artículo 17 y el Estado de la residencia, por considerar que se trata de un impuesto exigido en contra de lo dispuesto en el convenio, denegara la aplicación del método de exención o de imputación al futbolista, las autoridades competentes de ambos Estados tendrían que tratar de eliminar la doble imposición por medio de un acuerdo amistoso, con las consecuentes dilaciones temporales que tal vía acarrearía para el contribuyente que ha sido doblemente gravado. En nuestro país, los órganos administrativos han venido confirmando esta solución. Así, la Dirección General de Tributos ha negado en varias resoluciones la posibilidad de deducir el impuesto abonado en el país de la fuente si fue exigido en contra de lo dispuesto en el convenio aplicable, indicando que en tales casos se podría acudir a un procedimiento amistoso para resolver tal situación⁷³⁰. El Tribunal Económico Administrativo Central, por su parte, también viene manteniendo un criterio similar frente a este tipo de situaciones⁷³¹.

2. MEDIDAS ADOPTADAS DE MANERA UNILATERAL

Si hasta ahora hemos visto los distintos mecanismos que se utilizan en el plano convencional para evitar o, al menos, mitigar los efectos de las situaciones de doble imposición que pueden venir provocadas por la tributación en la fuente de los deportistas, ahora vamos a analizar estos mismos mecanismos pero desde un punto de vista puramente doméstico, es decir, vamos a analizar algunas de las medidas que los Estados suelen introducir en sus ordenamientos internos para combatir o atenuar los efectos de estos supuestos de doble imposición.

Recordemos que, en virtud del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, el país de la fuente se encuentra facultado para someter a gravamen las rentas que los futbolistas obtengan por la actuación deportiva en su territorio, pero ello no significa que tal

⁷³⁰ Puede verse, entre otras, la Consulta Vinculante 1637/2016, de 14 de abril de 2016, en la que una empresa española había soportado una retención en la fuente del 15% cuando debía haber tributado a un tipo máximo del 10% en virtud del artículo del Convenio dedicado a los cánones. Ante esta situación, la Dirección General de Tributos señala lo siguiente: “El artículo 23 a) del Convenio resulta aplicable a este supuesto con el límite del 10% de importe bruto pagado. El exceso (si se le ha retenido un 15%) es una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio, con la consecuencia de que no procede la aplicación del artículo 31 del TRLIS ni del artículo 31 de la LIS para eliminar la doble imposición internacional por ese exceso. No obstante, la consultante podrá, si así lo estima oportuno con ocasión de este exceso de imposición, solicitar la iniciación de un procedimiento amistoso al amparo del artículo 25 del Convenio con el fin de que las autoridades competentes de ambos Estados puedan acordar la correcta aplicación de las reglas de reparto de potestad tributaria recogidas en el Convenio y en particular la correcta aplicación de los artículos 7 y 12 del mismo”.

⁷³¹ Véanse, en este sentido, las resoluciones de 12 de marzo de 2013 (Rec. 2234/11) o de 12 de enero de 2017 (Rec. 5865/13).

gravamen deba hacerse efectivo en todo caso, pues dependerá, en última instancia, de si la normativa de dicho país configura una concreta obligación tributaria sobre ese hecho imponible. Y lo mismo sucede en el país de la residencia del futbolista, puesto que si bien el artículo 17 no excluye ni limita la posible tributación de las rentas deportivas en dicho país, tampoco la impone, quedando a expensas de lo que disponga el ordenamiento tributario de dicho país.

Así pues, nada obsta a que un determinado país adopte las medidas normativas que considere necesarias para evitar la doble imposición de los futbolistas, medidas que pueden articularse a través de múltiples vías, algunas de ellas dirigidas específicamente a estos sujetos y otras, en cambio, de carácter más genérico. Al estudio de unas y otras, por tanto, vamos a dedicar los siguientes apartados.

2.1. Inaplicación del precepto en el país de la fuente mediante la implantación de regímenes fiscales preferentes

Como acabamos de indicar, la presencia de una disposición similar al artículo 17 en un determinado convenio no obliga, *per se*, a tributar en el país de la fuente, pues aún será necesario que la legislación de dicho país contenga las disposiciones oportunas para que el deportista en cuestión se encuentre obligado a tributar por las rentas que se entiendan obtenidas en su territorio.

Si se dan ambas circunstancias (precepto convencional que reconoce la potestad de gravamen y disposición doméstica que confirma la obligación tributaria), en principio ya estaríamos en disposición de hablar de la tributación del futbolista en el país de la fuente como una tributación ‘potencialmente’ efectiva. Sin embargo, aun dándose ambos requisitos, todavía podremos encontrarnos ante situaciones en las que el gravamen en la fuente nunca llegue a producirse. Un primer ejemplo (de Perogrullo, eso sí) se daría en aquellos supuestos en los que el futbolista, bien de manera voluntaria, bien por cualquier circunstancia ajena a su voluntad, incumple la obligación de tributación en el país de la fuente. En ocasiones puede ocurrir incluso que ese incumplimiento cuente con la connivencia de las autoridades tributarias de dicho país y, de hecho, algo así es lo que ha venido sucediendo de un tiempo a esta parte en Europa con las competiciones de fútbol continentales, pues tal y como reconoce el director de los servicios jurídicos de la UEFA “aun no habiéndose alcanzado un acuerdo formal en el contexto de las competiciones europeas de fútbol, parece que a lo largo de los años los distintos países que participan en las competiciones regulares han llegado a un consenso general para no gravar a los futbolistas en el país de la fuente”⁷³². Esta práctica tiene un riesgo evidente y es que la permisividad de las autoridades ante un comportamiento que escapa a la legalidad puede concluir en cualquier momento, lo que, al menos en el caso de España, podría suponer que la Administración tributaria exigiera la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que hayan dejado de ingresar todos los clubes y futbolistas extranjeros que hubieren disputado algún partido en territorio español durante los últimos cuatro años⁷³³,

⁷³² RYCHEN (2016), pág. 222 (la cita ha sido traducida al español del texto original en inglés por parte del autor).

⁷³³ Huelga hacer mención a la facilidad con la que la Administración tributaria podría conocer los datos de los clubes y jugadores que se han desplazado a territorio español para disputar algún partido en los últimos años, pues tal información, al menos si nos referimos al fútbol de élite, se encuentra publicada en multitud

así como, si se apreciara el requisito subjetivo de la culpabilidad, proponer las sanciones oportunas.

Precisamente para evitar este tipo de riesgos, la FIFA y la UEFA, entes organizadores de varias de las competiciones de fútbol más importantes a nivel internacional, vienen exigiendo desde hace algún tiempo a los países donde tales competiciones se celebran la adopción de medidas legislativas tendentes a garantizar la no tributación en la fuente de los clubes y futbolistas que participan en dichas competiciones⁷³⁴.

2.1.1. La presión de las organizaciones deportivas al Estado de la fuente para dejar sin efecto la aplicación del artículo 17 ante determinadas competiciones: el régimen fiscal aplicable en España a la final de la «UEFA Champions League 2019» y a la «UEFA EURO 2020»

Los múltiples problemas que puede acarrear la aplicación práctica del artículo 17 -cargas administrativas en el país de la fuente, supuestos de sobreimposición, conflictos en la calificación de las rentas, problemas a la hora de localizar y cuantificar los ingresos, etc.- ha provocado que, desde hace ya varias décadas, las entidades que organizan algunas de las mayores competiciones deportivas a nivel internacional se hayan venido preocupando de buscar una solución a tales problemas a través de acuerdos con los países anfitriones para que, o bien los deportistas no tuvieran que tributar en tales países por las rentas obtenidas en su territorio, o bien se adoptaran los mecanismos necesarios para que la tributación en la fuente se llevara a cabo de una manera ágil y sencilla⁷³⁵.

Así pues, como resultado de la ‘mala prensa’ que tradicionalmente ha venido acompañando a la tributación en la fuente de los deportistas, estas entidades han ido aumentando en los últimos años la presión que ejercen sobre los países que aspiran a albergar estas competiciones internacionales hasta el punto de que en la actualidad lo normal es que, en ese proceso inicial de selección de potenciales anfitriones, tan solo se contemplen aquellas candidaturas que garantizan a la entidad organizadora la eliminación total de la tributación en la fuente a través de un régimen fiscal preferente aplicable a aquellos sujetos que intervengan en la competición. De esta forma, las entidades organizadoras se aprovechan del gran impacto que genera este tipo de eventos deportivos en las economías locales, pues son conscientes de que, en la mayoría de casos, al país que

de medios, comenzando por las páginas web de los propios clubes y de las entidades organizadoras de este tipo de competiciones.

⁷³⁴ Algunos países europeos, sin embargo, sí contemplan en sus ordenamientos internos medidas fiscales especiales para los ingresos que obtienen los clubes en este tipo de competiciones. Así, por ejemplo, en Alemania las autoridades fiscales vienen empleando un trato de reciprocidad, en virtud del cual reconocen la posibilidad de que los pagadores alemanes no tengan obligación de practicar retenciones sobre los deportistas no residentes en caso de competiciones deportivas por equipos si el país del equipo al que pertenecen los deportistas extranjeros que actúan en su territorio también se abstiene de realizar retenciones en el caso de que sea un club alemán el que compita en su país (*Vid.* Decreto de Ministerio Federal de Economía de 20 de marzo de 2008, IV C 8-S 2303/07/0009, DStR 2008, 823). En Holanda, por su parte, los equipos de deportistas extranjeros que realicen actividades remuneradas en territorio holandés no estarán sujetos a tributación en este país si el 70% de los integrantes del equipo son residentes en un país con el que Holanda tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición. Sobre el particular, véase PLAZA ROMERO (2010), págs. 26, 101 y 102.

⁷³⁵ En TETLAK (2016) se analizan algunas de las competiciones internacionales que, desde los años noventa, vienen exigiendo a los países organizadores regímenes tributarios especiales para los deportistas no residentes y otros sujetos que participan en estas competiciones.

aspira a albergar una competición de esta magnitud le compensará renunciar a la recaudación tributaria que supondría gravar las rentas que obtengan los deportistas a cambio de acoger un evento que seguramente le proporcionará mayores ingresos públicos de manera indirecta⁷³⁶.

Esto es precisamente lo que ha sucedido en España de manera reciente, pues el Gobierno, a finales del año 2018 y ante las exigencias de la UEFA, se vio forzado a implantar mediante Decreto-ley⁷³⁷ un régimen fiscal especial aplicable a dos eventos deportivos que tendrían lugar en nuestro país: la final de la *UEFA Champions League 2019*⁷³⁸ y la *UEFA EURO 2020*⁷³⁹.

Este régimen especial es, en realidad, un conglomerado de cuatro regímenes diferentes, pues en él se establecen disposiciones concretas para cuatro ámbitos distintos: régimen de la entidad organizadora y los equipos participantes, régimen de las personas físicas que presten servicios a la entidad organizadora o a los equipos, régimen aduanero y tributario aplicable a las mercancías que se importen para afectarlas al desarrollo y celebración de las competiciones y régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido. Teniendo en cuenta el objetivo de nuestro trabajo nos centraremos en los dos primeros.

El régimen fiscal de la entidad organizadora (que en ambos casos es la UEFA) y de los equipos participantes consiste básicamente en la exención de cuantas rentas obtengan durante la celebración de estas dos competiciones y en la medida en que tales rentas estén directamente relacionadas con su participación en las mismas. La norma se encarga de aclarar que la exención se aplicará tanto en el Impuesto sobre Sociedades (si la entidad organizadora o los equipos participantes constituyen personas jurídicas en España con

⁷³⁶ Nos referimos, entre otros, a los ingresos que derivan de la gran afluencia de espectadores foráneos, con el consiguiente incremento del consumo y el aumento en la recaudación de impuestos indirectos; a las mejoras en infraestructuras públicas y privadas; a la creación de puestos de trabajos, tanto directos como indirectos; etc.

⁷³⁷ En concreto, es la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, la que regula este régimen especial. En la exposición de motivos de la norma se explica que “Los compromisos contraídos por el Gobierno del Reino de España con la UEFA para albergar en nuestro país la sede de próximos eventos organizados por dicha Asociación requiere la regulación de un régimen fiscal específico”. Además, se justifica la incorporación de este régimen mediante la figura del real decreto-ley “por la proximidad de las fechas en que tales eventos se celebrarán y la necesidad de que con una antelación suficiente se disponga del marco tributario que resultará de aplicación, en aras del principio de seguridad jurídica, de suerte que concurre la extraordinaria y urgente necesidad que, como presupuesto habilitante de la figura del real decreto-ley, establece la Constitución Española”. Más allá de que se justifique la utilización del real decreto-ley en la extraordinaria y urgente necesidad de la medida, aún resulta criticable el recurso a una figura normativa que no puede afectar al deber de contribuir lo que, según la doctrina del Tribunal Constitucional sobre esta prohibición, supone que le estén vedadas las intervenciones en aquellos impuestos que desempeñan una función primordial en el conjunto del sistema tributario, como es el caso paradigmático del IRPF, pilar estructural del sistema. Sobre este particular, véase el trabajo de CUBERO TRUYO (2016).

⁷³⁸ El partido final de la *UEFA Champions League* de la temporada 2018/2019 tuvo lugar el día 1 de junio de 2019 en el estadio Wanda Metropolitano, situado en Madrid, y en ella se enfrentaron los clubes ingleses *Liverpool FC* y *Tottenham Hotspur*.

⁷³⁹ La UEFA Euro (más conocida como ‘Eurocopa’) es la competición europea de selecciones nacionales que se celebra cada cuatro años en un determinado país (o, en alguna ocasión, en dos países cercanos). En la próxima edición, que se disputará durante el verano del año 2020, la competición adoptará un nuevo formato multisede, ya que en esta ocasión serán 12 los países que, con motivo del 60 aniversario de la competición, acogerán los encuentros del torneo. Entre ellos estará España, pues la ciudad de Bilbao ha sido elegida como una de las 12 sedes donde se desarrollará la competición.

motivo de su participación en las competiciones), como en el IRNR (ya se trate de rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente constituido en España con ocasión de los eventos cubiertos o de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente).

Los términos en los que aparece regulado en este punto el régimen especial hacen surgir una primera cuestión y es que, según está redactada la norma, parece que la exención en el Impuesto sobre Sociedades no alcanzaría a los equipos españoles que pudieran participar en estos eventos⁷⁴⁰, ya que la exención está dirigida a “las personas jurídicas residentes en territorio español constituidas con motivo de la final de la ‘UEFA Champions League 2019’ y ‘UEFA EURO 2020’ por la entidad organizadora o por los equipos participantes”, lo que excluiría de su ámbito de aplicación a cualquier otra persona jurídica que ya residiera previamente en España. Esta circunstancia, como veremos en el epígrafe siguiente, puede suponer un trato ventajoso y selectivo de dudosa compatibilidad con el libre mercado europeo.

El segundo de los ‘subregímenes’ que contempla la norma, el de las personas físicas que presten servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes (entre ellos, por tanto, los futbolistas), incluye dos reglas que operan en ámbitos distintos.

Con arreglo a la primera de ellas no se considerarán obtenidas en territorio español las rentas que perciban las personas físicas que tengan la condición de no residentes en España por los servicios que presten a la entidad organizadora o a los equipos participantes, generadas con motivo de la celebración de la final de la *UEFA Champions League 2019* y *UEFA EURO 2020* y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en aquellas. En esta ocasión, a diferencia de lo que sucede en el régimen de la entidad organizadora y de los equipos participantes, no se establece la exención de las rentas, sino la no sujeción al impuesto, pues, como ya sabemos, el hecho imponible del IRNR consiste en la obtención de rentas en territorio español y si las rentas que perciban con motivo de su participación en estas competiciones no se van a entender obtenidas en España, entonces la consecuencia directa es que no habrá ningún hecho susceptible de gravamen en nuestro país.

Esta primera regla no plantea *a priori* mayores dificultades, sin embargo, la segunda de las reglas que la norma contempla para las personas físicas sí es algo más singular y consiste en que las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la final de la *UEFA Champions League 2019* y *UEFA EURO 2020* podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en los términos y condiciones previstos en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. A través de esta regla, por tanto, lo que se pretende es habilitar de nuevo, si bien de manera muy puntual, el régimen opcional de impatriados para los deportistas profesionales.

Recordemos que con arreglo a este régimen opcional, que en su momento fue bautizado como ‘Ley Beckham’ (recibió esta denominación popular porque su entrada en vigor coincidió con el fichaje del icónico futbolista inglés, David Beckham, por parte del Real

⁷⁴⁰ En la final de la Champions League quedó descartada la participación de equipos españoles ya que, como indicábamos antes, fue disputada por dos clubes ingleses. Sin embargo, en la *UEFA Euro 2020* la selección nacional española sí que disputará al menos un partido en la sede situada en Bilbao.

Madrid), los sujetos que tienen la condición de no residentes y que son desplazados a territorio español como consecuencia de un contrato de trabajo tienen la opción de tributar bajo el régimen del Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante los cinco primeros años, lo que supone tributar únicamente por las rentas que se entiendan obtenidas en territorio español y a un tipo fijo del 24% (por los primeros 600.000 € y del 45% en adelante⁷⁴¹), evitando así tener que tributar según la escala progresiva de gravamen del IRPF y por su renta mundial. En el año 2015, sin embargo, los deportistas profesionales fueron excluidos sin motivo aparente del ámbito de aplicación de este régimen opcional, lo que fue tildado por parte de la doctrina como una medida selectiva y discriminatoria y, en consecuencia, posiblemente inconstitucional⁷⁴².

Pues bien, con este régimen fiscal especial se vuelve a admitir la posibilidad de que los futbolistas se acojan a la conocida como ‘Ley Beckham’ pero, de nuevo, se hace de una manera bastante selectiva, ya que solo un pequeño grupo de individuos podrá beneficiarse de esta medida: 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 la final de la «UEFA Champions League 2019» o de la «UEFA EURO 2020».

De la escueta regulación que recoge la norma en este punto surgen, además, algunas dudas que debemos dejar apuntadas. En primer lugar, el precepto señala que la condición de contribuyente ha de adquirirse por el desplazamiento a España con motivo de alguna de las referidas competiciones. Sin embargo, como ya vimos en el Capítulo II, la obtención de la residencia fiscal requiere la permanencia en territorio español durante más de 183 días -o bien que en nuestro territorio se localice el núcleo principal de sus intereses económico-, requisito que difícilmente se cumpliría con el breve desplazamiento que conlleva la participación en este tipo de eventos, pues normalmente no se extenderá más allá de unos cuantos días. Parece por tanto que la UEFA y el Gobierno están pensando más bien en aquellos sujetos que prolonguen su estancia en España tras la celebración de la competición, lo cual podría suceder en el caso de que alguno de los futbolistas desplazados a España sea traspasado posteriormente a un club español.

En segundo lugar, el precepto no exige que el desplazamiento a territorio español sea consecuencia de un contrato de trabajo, por lo que no queda claro si podrá resultar de

⁷⁴¹ En el año 2009 se introdujo un requisito adicional para poder disfrutar de este régimen opcional consistente en que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplicaría el régimen especial no superasen la cuantía de 600.000 euros anuales. Sin embargo, en 2015, coincidiendo con la exclusión de los deportistas profesionales de su ámbito de aplicación, ese requisito fue suprimido y, en su lugar, se estableció que las rentas que superasen los 600.000 euros tributarían a un tipo impositivo del 45%. Algunos autores, como CUBERO TRUYO (2009), han defendido la inconstitucionalidad de la reforma del año 2009 por haberse llevado a cabo a través de la Ley de Presupuestos sin contar con la necesaria habilitación previa.

⁷⁴² En este sentido se ha pronunciado, entre otros, GARCÍA PRATS (2015), según el cual no existe “una justificación objetiva y razonable de este tratamiento desigual”. Para el autor, “El Tribunal Constitucional exige una justificación razonable (sentencia 76/1990, de 26 de abril) para que un tratamiento desigual no suponga una infracción del artículo 14 de la Constitución, concurriendo una diferencia injustificada en los términos de la sentencia 214/1994, de 14 de julio (FJ 8º B) y 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º). No está justificado este trato diferenciado porque no se puede admitir que tenga una mayor capacidad económica un jugador de fútbol que un directivo de una multinacional, por lo que no está justificado privar al primero de este régimen que se permitiría al segundo”.

aplicación a trabajadores por cuenta propia e incluso a sujetos que tras su intervención en el evento decidan permanecer en España sin realizar ningún tipo de prestación laboral.

Por último, tal y como está redactado el precepto, parece claro que no solo los futbolistas que participen en alguna de las competiciones podrán beneficiarse de esta medida especial, sino cualquier otra persona física que se desplace a territorio español con motivo de aquellas, entre las cuales habrá sujetos que no tengan la condición de deportistas profesionales y que, por tanto, no se encuentren excluidos del régimen ordinario que establece el artículo 93 de la Ley del IRPF. En tales casos, ¿cuál de los dos regímenes tendría preferencia? ¿el ordinario o el especial? La respuesta no será baladí si, como apuntábamos antes, este último, a diferencia del primero, no requiere para su aplicación que el desplazamiento sea consecuencia de la suscripción de un contrato de trabajo en España.

En cualquier caso, más allá de las dudas interpretativas que surgen de su escueta regulación, con los problemas de aplicación práctica que ello implica, lo que está claro es que el establecimiento de este tipo de regímenes fiscales preferentes supone que, a la postre, terminen recibiendo un trato privilegiado frente al resto aquellos deportistas que, por participar en las competiciones de mayor impacto económico a nivel internacional, pueden gozar de ciertos beneficios fiscales concedidos en el país de la fuente.

Esto provoca, a nuestro modo de ver, dos efectos perniciosos en el ámbito de la fiscalidad internacional. Por un lado, que el sentido original del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE se vea en buena medida desvirtuado, pues son precisamente los deportistas de más alto nivel, es decir, los que tienen una mayor capacidad para obtener elevadas sumas de dinero en periodos cortos de tiempo, los que pueden terminar escapando al principio, supuestamente inexorable, de tributación en la fuente que consagra el precepto⁷⁴³. Y por otro lado, si nos ceñimos al escenario europeo, con este tipo de tratamientos de tributación preferente se corre el riesgo de que, si se llegan a apreciar las notas de selectividad y falseamiento de la competencia que para ello viene exigiendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, podríamos estar ante una ayuda de Estado incompatible con el Derecho de la Unión.

Por ello, dada la importancia que en los últimos tiempos ha ido adquiriendo esta cuestión, en el ámbito del deporte profesional, vamos a detenernos a examinar la posible catalogación como ayuda de Estado de este tipo de regímenes y para ello tendremos que prestar especial atención a la jurisprudencia de los Tribunales europeos y a los requisitos que estos vienen exigiendo para que una ayuda sea considerada contraria el Derecho de la Unión⁷⁴⁴.

⁷⁴³ Justo el efecto contrario al que persigue la regla ‘*de minimis*’ analizada en un epígrafe anterior y que, recordemos, tiene por objetivo que los deportistas amateurs o aquellos que perciben cantidades más modestas por sus actuaciones en el extranjero puedan evitar los problemas que supone la tributación en la fuente con arreglo al artículo 17.

⁷⁴⁴ Es cierto que en nuestro ordenamiento tributario existen otros regímenes fiscales especialmente destinados a favorecer determinados eventos deportivos, si bien se trata de eventos que son considerados acontecimientos de excepcional interés público en virtud del artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Cada año, la Ley de Presupuestos Generales del Estado recoge los eventos que pueden beneficiarse de los incentivos fiscales que regula el citado precepto. Así por ejemplo, en el año 2018 han recibido esta

2.1.2 ¿Son estos regímenes fiscales preferentes susceptibles de ser calificados como ayudas de Estado? Examen en función de los criterios que para ello viene exigiendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Al situarnos ante competiciones que se desarrollan en un contexto europeo y que tienen un claro componente de actividad económica, resulta necesario analizar este tipo de regímenes tributarios especiales, regímenes que son creados de manera *ad hoc* para un determinado evento o torneo deportivo, desde el punto de vista de la normativa europea sobre competencia y, en particular, a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado⁷⁴⁵. Y para abordar el régimen jurídico aplicable a las ayudas de Estado en el Derecho de la Unión Europea no podemos dejar de referirnos, en primer lugar, al artículo 3.b) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que incluye, entre las competencias exclusivas de la Unión Europea, las relativas al establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior, al objeto de apoyar el desarrollo sostenible europeo en el marco de una economía social altamente competitiva.

Con arreglo a lo anterior, para que ese mercado interior funcione de manera correcta, sin distorsiones ni falseamientos, es necesario establecer una serie de normas sobre competencia que deben ser aplicadas de forma rigurosa y eficaz por parte de las Instituciones europeas. Entre dichas medidas, destaca el régimen de ayudas de Estado que se encuentra regulado, principalmente, en los artículos 107 a 109 del TFUE. Como ha afirmado la doctrina, la normativa europea de ayudas de Estado constituye, junto al principio de no discriminación fiscal, uno de los pilares fundamentales del mercado común al impedir que los Estados miembros puedan conceder ayudas a cualquier entidad asociativa que le permita situarse en una situación ventajosa respecto a sus competidores⁷⁴⁶. Dicho de otra forma, la normativa europea de competencia vela por prohibir, y en su caso sancionar, la concesión de ayudas de Estado mediante fondos públicos, de una forma selectiva a favor de unas o varias empresas, que pueda falsear o amenace falsear la libre y efectiva competencia entre los Estados Miembros y que, de cualquier forma, conceda una ventaja injustificada a su destinatario en detrimento de sus competidores.

El artículo 107 del TFUE, que es el que se ocupa de establecer la incompatibilidad de este tipo de ayudas con el mercado interior, no contiene, sin embargo, una definición *stricto sensu* del concepto ayuda de Estado, pero, como reconoce la doctrina, ello no ha representado problema o inconveniente alguno para que el órgano jurisdiccional europeo haya aplicado de forma amplia y lata el artículo 107 del TFUE a multitud de medidas de los Estados miembros. Según estos autores, se debe entender por ayuda de Estado cualquier medida, sea o no de carácter fiscal, que, siendo otorgada, de forma directa o indirecta, a través de recursos públicos, independientemente de la forma que éstos adopten, y/o por Entes públicos, reduce las cargas que habitualmente soportan sus

catalogación el Campeonato Mundial Junior Balonmano Masculino 2019, el Campeonato Mundial Balonmano Femenino 2021, el Andalucía Valderrama Masters, el Campeonato del Mundo de Triatlón Multideporte Pontevedra 2019, el Bádmiton World Tour, el Barcelona Equestrian Challenge (3.ª edición), el programa 'Deporte Inclusivo' y el Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base II.

⁷⁴⁵ Sobre la preocupación que parece haberse instalado en el seno de la Unión Europea en torno a las ayudas de Estado y los factores determinantes para apreciar su existencia, véase VILLALBA GARCÍA (2016).

⁷⁴⁶ GARCÍA GUIJO (2012), pág. 102.

beneficiarios, colocándolos por ello en una posición ventajosa respecto de sus competidores directos, sean nacionales y/o comunitarios⁷⁴⁷.

No obstante, pese a lo amplio de esta definición, lo cierto es que la prohibición de ayudas de Estado no es absoluta, ya que existen compatibilidades expresamente contempladas en la norma. En concreto, el tercer apartado del artículo 107 señala que podrán considerarse compatibles con el mercado interior, entre otras, las ayudas destinadas a promover la cultura cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común⁷⁴⁸. Este régimen de excepciones a la prohibición general provocó que, en un primer momento, la aplicabilidad de la normativa europea sobre ayudas de Estado al deporte profesional suscitara ciertas dudas debido al carácter híbrido del sector que, como sabemos, tiene implicaciones tanto económicas como socioculturales. Sin embargo, esas dudas iniciales han ido despejándose con el paso de los años a medida que la vertiente económica y empresarial del deporte y de los clubes deportivos iba ganando terreno sobre los factores socioculturales. De esta forma, aunque en sus orígenes, el Deporte, y por consiguiente el fútbol, no fueron regidos por motivos o intereses económicos, en las últimas décadas el fenómeno deportivo y especialmente el futbolístico “se ha convertido en una industria o negocio mercantil *stricto sensu* capaz de generar recursos y lucrarse por sí misma, y que queda razonablemente bajo el foco de la normativa de Competencia e indiscutiblemente de las reglas de ayudas de Estado”⁷⁴⁹.

De este modo, ya en el año 1974, el Tribunal de Justicia, en una sentencia pionera en esta materia, declaró que la actividad deportiva profesional no podía escapar al cumplimiento del Derecho comunitario⁷⁵⁰ y posteriormente, si bien con cierta dilación, han ido dictándose otras sentencias de gran relevancia en materia deportiva, como la sentencia del caso Bosman, referida a la libre circulación de deportistas profesionales⁷⁵¹, o la del caso Meca-Medina, en la que se confirmó la aplicabilidad del Derecho europeo de la competencia, en concreto de la normativa antitrust, en el ámbito de la compraventa de los derechos de retransmisión de los eventos deportivos⁷⁵².

Sin embargo, hasta fechas recientes no se habían producido avances relevantes en cuanto a la aplicación de la normativa sobre ayudas de Estado en el ámbito deportivo europeo. Uno de los hitos más representativos en la lucha contra este tipo de ayudas en el mundo del deporte, y más en concreto en el mundo del fútbol, tuvo lugar en el año 2012 cuando

⁷⁴⁷ Véase GARCÍA GUIJO (2012), pág. 103, o GARCÍA CABA (2016), pág. 500.

⁷⁴⁸ Otras ayudas que, según el artículo 107.3 TFUE, pueden considerarse compatibles con el mercado común son: las destinadas a impulsar el desarrollo económico de regiones desfavorecidas, las ayudas para fomentar la realización de proyectos de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común, las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común y las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión.

⁷⁴⁹ GUEDE GARCÍA (2015), pág. 30.

⁷⁵⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de diciembre de 1974, Walrave y Koch, C-36/74.

⁷⁵¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93. *Vid. supra*, nota 64.

⁷⁵² Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de julio de 2006, Meca-Medina y Majcen/Comisión, C-519/04 P.

el que fuera vicepresidente de la Comisión Europea, D. Joaquín Almunia, y el entonces presidente de la UEFA, D. Michel Platini, emitieron una declaración conjunta para hacer pública la posición común de ambas organizaciones respecto a determinadas prácticas financieras que venían practicando los clubes de fútbol y la posibilidad de que algunas de ellas pudieran llegar a constituir ayudas de Estado desde la perspectiva del Derecho de la Unión⁷⁵³. Según explica GUEDE GARCÍA, esta declaración conjunta es una muestra del propósito común que comparten la Comisión Europea y la UEFA: “asegurar la integridad deportiva y financiera de la competición a la vez de promover la libre competencia entre los clubes de fútbol dentro del mercado interior, que en este caso, no es otro que las competiciones de clubes de carácter europeo, sin la necesidad de acceder al soporte de la Administración pública”⁷⁵⁴. Sin embargo, resulta bastante paradójico que, al mismo tiempo que la UEFA emitía una declaración exigiendo un espíritu de integridad financiera a los clubes, reclamara a los países que albergan sus competiciones una serie de tratos fiscales privilegiados que, como enseguida veremos, corren el riesgo de ser catalogados como ayudas de Estado.

En cualquier caso, como indicábamos antes, esta declaración conjunta supuso un gran acicate para la Comisión Europea que, desde entonces, comenzó a incoar múltiples expedientes por presuntas ayudas de Estado otorgadas a clubes de fútbol de toda Europa⁷⁵⁵. En España han sido tres, concretamente, los expedientes iniciados en los últimos años, si bien por motivos ciertamente diferentes. Así, por un lado, dos de estos expedientes fueron incoados para constatar si las condiciones ofertadas por determinados organismos públicos a varios clubes de fútbol para llevar a cabo ciertas operaciones mercantiles se hicieron o no en términos de mercado y, por otro lado, el tercer expediente ha tenido por objeto verificar el posible reconocimiento de un régimen fiscal preferente en favor de los cuatro clubes españoles que no se vieron obligados a transformarse en sociedad anónima deportiva tras la entrada en vigor de la Ley del Deporte de 1990 y que, en consecuencia, conservaron la forma de asociación deportiva, lo que supuso que pudieran seguir tributando en el Impuesto sobre Sociedades como entidades sin ánimo de lucro parcialmente exentas.

Pues bien, en los tres expedientes referidos la decisión de la Comisión fue la de estimar la existencia de una ayuda de Estado incompatible con el mercado común. Así, en la Decisión (UE) 2017/365 de la Comisión⁷⁵⁶, fueron declaradas contrarias al Derecho de la

⁷⁵³ En el punto 11 de esta declaración conjunta, que fue emitida el día 21 de marzo de 2012, se hace referencia a la fiscalidad de los clubes de fútbol en los siguientes términos: “Otra cuestión de interés común es si el tratamiento fiscal de los clubes de fútbol profesional difiere del tratamiento de otros agentes económicos con el mismo estatuto jurídico. A este respecto, un trato fiscal más equitativo de los clubes de fútbol también promovería la igualdad de condiciones”. Puede accederse a la versión en inglés de la declaración en el siguiente enlace (fecha de última consulta: septiembre de 2019): https://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/uefaorg/EuropeanUnion/01/77/21/58/1772158_DOWNLOAD.pdf

⁷⁵⁴ GUEDE GARCÍA (2015), pág. 34.

⁷⁵⁵ En GARCÍA CABA (2016) se recogen algunos de los expedientes incoados por la Comisión en los últimos años a clubes de Alemania, Bélgica, Croacia, Dinamarca y Suecia, Francia, Holanda, Hungría, Italia y República Checa.

⁷⁵⁶ Decisión (UE) 2017/365 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.36387 (2013/C) (ex 2013/NN) (ex 2013/CP) concedida por España al Valencia Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva, al Hércules Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva y al Elche Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva (DO 2017, L 55, p. 12).

Unión las ayudas otorgadas por el Instituto Valenciano de Finanzas a tres clubes valencianos -el Valencia CF, el Hércules CF y el Elche CF- al concederles sendos avales bancarios, a través de sus fundaciones, para la suscripción de acciones en operaciones de ampliación de capital en condiciones que no se ajustaban a las de mercado ya que no reflejaban el riesgo de impago de los préstamos avalados.

Por su parte, la Decisión (UE) 2016/2393 de la Comisión⁷⁵⁷ declara incompatible con el mercado común la ayuda estatal concedida por el Estado español al Real Madrid CF en una permuta de terrenos en la que el club obtuvo una ventaja que no habría podido obtener en condiciones de mercado por el hecho de que una parcela que en el momento de su adquisición se valoró en 595.194 euros, trece años más tarde, en una operación para liquidar deudas mutuas, apareció valorada en más de 22 millones de euros, sin que las partes acreditaran que el valor subyacente de los terrenos era el valor de mercado a través de una tasación de un perito independiente.

Por último, en la Decisión (UE) 2016/2391⁷⁵⁸, la Comisión estimó que la no obligatoriedad de transformarse en sociedad anónima deportiva colocó a los cuatro clubes que continuaron siendo asociaciones deportivas (Real Madrid CF, FC Barcelona, Athletic Club de Bilbao y Club Atlético Osasuna) en una posición privilegiada frente al resto, ya que de esa forma podían tributar en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo impositivo preferencial del 25 % en lugar del 30 % aplicable a las sociedades anónimas deportivas, lo que suponía una ventaja selectiva y, por tanto, una ayuda de Estado incompatible con el mercado común.

Sin embargo, las tres decisiones fueron recurridas por, al menos, una de las partes y a principios del año 2019 el Tribunal General de la Unión Europea dictó las correspondientes sentencias estimando las alegaciones de los recurrentes y anulando, por diversos motivos, las decisiones de la Comisión. Así, en el caso del Hércules CF, el Tribunal General estimó el recurso al apreciar que la Comisión había realizado una valoración errónea de las contragarantías que aportó el club al solicitar el aval, entendiendo que las garantías constituidas con ocasión de la concesión de un aval o de la operación de préstamo subyacente son un factor pertinente para valorar la existencia de ayuda y el nivel de la misma⁷⁵⁹. En el caso del Real Madrid, la decisión fue anulada porque la Comisión no tuvo en cuenta todos los aspectos de la operación controvertida y su contexto y, por lo tanto, pese a estar obligada a ello, no pudo realizar un análisis completo de todos los datos pertinentes a fin de acreditar no solo la valoración que hizo del importe de la ayuda, sino también, y sobre todo, la propia existencia de una ventaja como consecuencia de la medida controvertida, que debió ser considerada en todos sus aspectos⁷⁶⁰. En cuanto a la decisión que afectaba a los cuatro clubes que conservaron la forma jurídica asociativa, el Tribunal General estimó el recurso del FC Barcelona (no así

⁷⁵⁷ Decisión (UE) 2016/2393 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.33754 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España al Real Madrid CF (DO 2016, L 358, p. 3).

⁷⁵⁸ Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol (DO 2016, L 357, p. 1).

⁷⁵⁹ Sentencia del Tribunal General de 20 de marzo de 2019, Hércules CF/Comisión, T-766/16. Esta sentencia ha devenido firme una vez transcurrido el plazo legal de dos meses sin que la Comisión haya interpuesto el oportuno recurso de casación ante el TJUE.

⁷⁶⁰ Sentencia del Tribunal General de 22 de mayo de 2019, Real Madrid CF/Comisión, asunto T-791/16.

el del Athletic Club de Bilbao⁷⁶¹) al entender que la Comisión no examinó la totalidad de las consecuencias fiscales para los clubes afectados, a la vez favorables y desfavorables, que derivaban de las propias características del régimen supuestamente privilegiado, pues se limitó a verificar que el tipo impositivo era inferior al que debían aplicar las sociedades anónimas deportivas, pero no así a analizar si estas sociedades tenían derecho a aplicar una deducción superior por la reinversión de beneficios extraordinarios, ni a comparar el tipo medio efectivo de gravamen soportado por unos clubes y otros durante el periodo de referencia⁷⁶².

Pues bien, una vez expuestos los hitos más importantes de los expedientes incoados hasta la fecha por supuestas ayudas estatales en el fútbol español⁷⁶³, analizaremos, a la luz de las referidas sentencias del Tribunal General y de la profusa jurisprudencia del TJUE sobre la materia, el régimen fiscal implantado por el gobierno a través del Real Decreto-ley 27/2018 (si bien nos centraremos en la parte del régimen que afecta a la entidad organizadora y a los clubes participantes, ya que los futbolistas, debido a su condición de trabajadores por cuenta ajena, no actúan como empresas o agentes independientes que puedan distorsionar la libre competencia en el mercado de bienes y servicios de la Unión Europea) y para ello debemos detenernos en los cuatro aspectos que, según ha venido reiterando el TJUE, han de darse para que nos halleemos ante una ayuda de Estado contraria al ordenamiento europeo:

a) Debe existir una transferencia de recursos estatales

Esta transferencia es concebida en un sentido amplio, pues la ayuda puede proceder de cualquier organismo público, ya sea de carácter nacional o regional e incluso de empresas de titularidad estatal o participadas por el sector público.

Asimismo, el concepto de ayuda de Estado no se limita a transferencias o prestaciones positivas (en forma de subvenciones de capital, por ejemplo), sino que también abarca las exoneraciones o condonaciones fiscales, dado que, como viene repitiendo el TJUE, una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales. Así, puede entrar dentro de la noción de ayuda de Estado cualquier medida que alivie las cargas fiscales del contribuyente, por ejemplo, reduciendo su base imponible o cuota tributaria, concediéndole un aplazamiento excepcional o, como ocurre en el caso que ahora nos ocupa, estableciendo una exención específica para una determinada obligación tributaria.

En cada expediente incoado, por tanto, la Comisión tendrá que verificar si la ayuda en cuestión es imputable al poder público, para lo cual deberá analizar los entes que hayan intervenido en la concesión de la ventaja económica a los beneficiarios. No obstante, pese a la individualidad de cada caso, la práctica jurisprudencial ha venido demostrando que

⁷⁶¹ Sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019, Athletic Club/Comisión, asunto T-679/16.

⁷⁶² Sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019, FC Barcelona/Comisión, asunto T-865/16. Esta sentencia, no obstante, ha sido recurrida en casación por la Comisión mediante recurso interpuesto el día 6 de mayo de 2019.

⁷⁶³ Para un análisis más detallado de las diferentes resoluciones recaídas en los citados expedientes pueden verse los trabajos de CHICO DE LA CÁMARA y FRAILE FERNÁNDEZ (2015), GUEDE GARCÍA (2015), GARCÍA CABA (2016), MOYA IZQUIERDO y TRONCOSO FERRER (2016), ALONSO ARCE (2019) o PÉREZ BERNABEU (2019).

casi todas las medidas de carácter tributario son imputables al Estado, pues es el poder público del que emana la capacidad de dictar normas tributarias.

En el régimen fiscal especial para la final de la *UEFA Champions League 2019* y *UEFA EURO 2020*, no hay duda alguna de que este requisito se cumple, pues se trata de una medida adoptada por el gobierno central y que implica un alivio de las cargas fiscales tanto de la entidad organizadora y de los equipos participantes como de las entidades o establecimientos permanentes que aquellos pudieran constituir en nuestro territorio, ya que todos ellos se ven exonerados del gravamen de unas rentas por las que, de no existir este régimen especial, hubieran tenido que tributar en España, lo que, al traducirse en una disminución de los ingresos fiscales, equivaldrá a un consumo de fondos estatales.

b) Debe implicar una ventaja económica para la empresa receptora que no hubiese obtenido en el desarrollo normal de su actividad

Para calificar un trato fiscal de ventajoso es preciso que sea de tal naturaleza que coloque a sus beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los restantes contribuyentes que se encuentren en una situación comparable. Ello supone que, teniendo en cuenta la naturaleza y el ámbito de aplicación de la medida controvertida, habrá que verificar si el régimen fiscal que de ella resulta es de tal naturaleza que favorece a los entes y clubes beneficiarios en relación con las entidades comparables que estén sometidas al régimen general de tributación⁷⁶⁴.

Como reconocía el Tribunal General en la sentencia por la que, estimando las alegaciones del FC Barcelona, anuló la Decisión que consideraba incompatible con el Derecho de la Unión la ayuda otorgada a los cuatro clubes de fútbol españoles, la Comisión, en principio, sí que puede limitarse a estudiar las características generales y abstractas del régimen de que se trate, sin estar obligada a examinar cada caso concreto en que este se aplique, pero ello no la exime, ante este tipo de supuestos, de examinar la totalidad de las consecuencias, tanto favorables como desfavorables, que se derivan de las propias características del régimen controvertido, recordando a ese respecto que la carga de probar la existencia de una ventaja recae en la Comisión⁷⁶⁵.

Lo anterior nos obliga a distinguir, dentro del régimen especial que estamos enjuiciando, la parte de la norma que va dirigida tanto a la entidad organizadora como a los clubes participantes de aquella otra que se dirige a las personas jurídicas residentes en territorio español constituidas con motivo de la final de la *UEFA Champions League 2019* y *UEFA EURO 2020* por aquellos, pues una y otra asumen distintas esferas de aplicación. Así, mientras que la primera de ellas afecta al ámbito de aplicación del IRNR, la segunda incide directamente en el Impuesto sobre Sociedades.

En el caso del régimen especial para la entidad organizadora y para los clubes participantes (así como para los establecimientos permanentes que estos constituyan en España con motivo de los eventos deportivos) el régimen general de referencia será aquel que establece el texto refundido de la Ley del IRNR. Recordemos que esta norma obliga

⁷⁶⁴ Véase, en este sentido, el apartado 64 de la sentencia del Tribunal General de 11 de junio de 2009, ACEA/Comisión, asunto T-297/02.

⁷⁶⁵ Apartado 69 de la Sentencia del Tribunal General de 20 de marzo de 2019, FC Barcelona/Comisión, asunto T-766/16.

a tributar en España en todo caso a los sujetos no residentes por las rentas de actividades o explotaciones económicas que sean realizadas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español (artículo 13.1.a) y por las rentas de actividades o explotaciones económicas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades económicas sean materialmente realizadas en territorio español (artículo 13.1.b.1º) o 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 propio artista o deportista [artículo 13.1.b).3.º)].

Así pues, queda claro que, de no existir este régimen especial y en virtud de los preceptos señalados, la entidad organizadora y los clubes participantes, así como los establecimientos permanentes que pudieran constituir en España, quedarían sometidos a gravamen en el IRNR por los ingresos que obtuvieran con motivo de estas competiciones deportivas. Ahora bien, el hecho de que tuviesen que tributar en España como sujetos no residentes no implicaría que, necesariamente, tuvieran que soportar una mayor carga fiscal a nivel global que la de aquellos competidores que sí fueran sometidos a gravamen en nuestro país, pues, como sabemos, los mecanismos para evitar la doble imposición tienen como objetivo, precisamente, compensar o aliviar en el Estado de la residencia la carga fiscal soportada en el extranjero, de tal forma que el balance global dependería, por un lado, de los impuestos satisfechos en uno y otro Estado, pero también de los mecanismos para evitar la doble imposición que pueda aplicar en su país de residencia. Dicho a la inversa, el hecho de que sus ingresos en España se declaren exentos no los coloca de manera automática en una situación financiera más favorable respecto al resto de entidades no residentes que se encuentren en una situación comparable, pues ello dependerá, en última instancia, del coste fiscal total asumido por cada una de estas entidades, coste que sería el resultado de sumar los impuestos efectivamente abonados en su país de residencia (aplicando el método para evitar la doble imposición correspondiente) y los satisfechos en España (que en el caso de las entidades beneficiarias de este régimen especial serían inexistentes).

Para que se vea de una manera más clara, tomaremos el ejemplo de los ingresos obtenidos por la UEFA. De no mediar este régimen especial, el ente organizador, al ser residente en Suiza, hubiera tenido que tributar en España a un tipo impositivo del 24% sobre una base imponible igual a la diferencia entre los ingresos íntegros obtenidos en territorio español con motivo de la promoción y organización de estas competiciones y los gastos de personal, gastos de aprovisionamiento de materiales y gastos de suministros directamente vinculados a la obtención de estos ingresos⁷⁶⁶. Pues bien, suponiendo que las rentas obtenidas por la UEFA en España fueran calificables como rentas derivadas de una actuación deportiva al amparo del artículo 17 del Convenio suscrito entre España y Suiza⁷⁶⁷, precepto que, como ya hemos apuntado, reconoce la potestad de gravamen de

⁷⁶⁶ Véanse, en este sentido, los artículos 24 (base imponible) y 25 (cuota tributaria) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Si se tratara de una entidad residente en un Estado miembro de la Unión Europea, el tipo aplicable sería el 19% y para hallar la base imponible podría deducir todos los gastos vinculados a la obtención de los ingresos en España en las mismas condiciones que la Ley del Impuesto sobre Sociedades reconoce a los sujetos residentes en España.

⁷⁶⁷ Como ya sabemos, este extremo es bastante discutible. Aunque el criterio jurisprudencial que ha venido manteniendo el Tribunal Supremo en los últimos años (véanse, por ejemplo, las sentencias de 11 junio de

manera ilimitada al Estado de la fuente, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23 de dicho Convenio el método para evitar la doble imposición aplicable en Suiza a tales rentas sería el de exención⁷⁶⁸, lo que en la práctica supone que la UEFA tampoco tendría que tributar en su país de residencia y, en consecuencia, que estaría disfrutando de una doble ‘no imposición’ sobre los rendimientos obtenidos en España, lo que le colocaría en una posición de ventaja en comparación con el resto de entidades no residentes a las que no resulte de aplicación este régimen especial y que, por tanto, tengan que tributar como contribuyentes del IRNR.

Vemos pues, que, como nos recuerda el Tribunal General en la sentencia del caso FC Barcelona/Comisión, en un hipotético análisis de la compatibilidad de esta medida con el mercado común, la Comisión tendría que examinar la totalidad de las consecuencias tributarias para los sujetos supuestamente favorecidos por aquella, lo que supone, según acabamos de ver, que se deban examinar las cuotas tributarias satisfechas tanto en el país de la fuente como en el país de la residencia. Esto demuestra que la actividad probatoria de la existencia de una ventaja selectiva en el ámbito de las ayudas de Estado presenta importantes dificultades en el ámbito de la fiscalidad y especialmente en aquellos supuestos, como el que ahora nos trata, en los que se enjuicia la presión fiscal soportada por entidades no residentes, es decir, entidades que, en principio, han de cumplir con sus obligaciones tributarias en más de una jurisdicción para posteriormente aplicar en el país

2008, Rec. 7710/2002, -caso Julio Iglesias- o de 7 de diciembre de 2012, Rec. 1139/2010 -caso del grupo U2-) sí considera que las rentas obtenidas por la entidad promotora de un evento artístico celebrado en España (que a estos efectos ocuparía una posición similar a la de la entidad organizadora de un evento deportivo) con motivo de la promoción y organización de dicho evento son calificables como rentas artísticas al amparo del artículo 17 del Convenio aplicable y, en consecuencia, son rendimientos plenamente gravables en España, lo cierto es que los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE dejan claro que este tipo de rentas no entran dentro del ámbito de aplicación del precepto. Así, el párrafo 7 de los Citados comentarios señala expresamente que las rentas que obtienen los productores, organizadores, etc., por la organización de las actuaciones de un artista o un deportista queda fuera del ámbito del artículo, y el párrafo 11.4 reitera que el precepto no cubre los ingresos de todas las entidades que estén implicadas en la producción de los eventos deportivos o artísticos. Así, se pone el ejemplo de los ingresos obtenidos por el promotor independiente de un concierto por la venta de entradas y de espacios publicitarios para aclarar que no estarían cubiertos por el artículo 17. Si entendiéramos que las rentas obtenidas por la UEFA con motivo de la organización de las competiciones en España no quedan cubiertas por el artículo 17 del Convenio entre España y Suiza, el precepto aplicable a tales rentas sería el artículo 7, dedicado a los beneficios empresariales, que excluye la potestad de gravamen del país de la fuente cuando las rentas no son obtenidas a través de un establecimiento permanente. Sin embargo, no parece que esta sea la visión de las autoridades españolas, pues de ser así no hubiera sido necesario introducir una regla especial para declarar exentas las rentas obtenidas por la UEFA en nuestro país con ocasión de la celebración de ambos eventos deportivos, pues de todos modos no habrían podido ser sometidas a gravamen en España al estar excluida su potestad de gravamen en virtud del citado artículo 7 del Convenio.

⁷⁶⁸ Según el artículo 23.2: “En Suiza, la doble imposición se evitará como sigue: a) Cuando un residente de Suiza obtenga rentas o posea patrimonio que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en España, Suiza, con sujeción a lo dispuesto en el subapartado b), exonerará de imposición dicha renta o patrimonio; sin embargo, al calcular el impuesto aplicable a las restantes rentas o patrimonio de ese residente, podrá aplicar el tipo impositivo que hubiera resultado de aplicación en caso de que las rentas o el patrimonio no hubieran estado exentos. No obstante, dicha exención se aplicará a las ganancias mencionadas en el apartado 3 del artículo 13 únicamente cuando se demuestre la tributación efectiva en España de las mismas”. Redacción dada por el artículo 7 del Protocolo entre el Reino de España y la Confederación Suiza que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo, modificados por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de julio de 2011 (BOE de 11 de junio de 2013).

de la residencia las medidas oportunas para evitar la doble imposición, circunstancias que no pueden ser obviadas al realizar este examen, porque el juego de unas y otras normas afectará, en definitiva, a su situación financiera.

Plantea menos dificultades en este sentido la parte del régimen que afecta a las personas jurídicas que sean constituidas en España por la UEFA o los equipos participantes con motivo de estas competiciones, pues en este caso al tratarse de sujetos residentes en España el escenario para comparar el régimen especial con el régimen de referencia sería el del resto de entidades residentes que perciban ingresos con ocasión de su participación en estos eventos, es decir, el régimen ordinario del Impuesto sobre Sociedades que, como sabemos, establece con carácter general la obligación de tributar a un tipo del 25% (o del 15% si se trata de empresas de nueva creación) sobre el resultado contable con los ajustes fiscales pertinentes. Parece claro, por tanto, que al quedar exentas de tributación por este Impuesto y, en consecuencia, eludir el pago de ese 15 o 25%, estas entidades sí estarían disfrutando de una ventaja económica frente al resto de entidades residentes como consecuencia de la aplicación del régimen especial, ventaja que no hubiesen podido obtener en el desarrollo normal de su actividad.

En cualquier caso, como ha aclarado la jurisprudencia europea, la carga de acreditar la existencia de una ventaja económica recae sobre la Comisión y la falta de una prueba suficiente sobre este extremo es motivo suficiente para anular una hipotética decisión que considere contraria al mercado común una determinada medida fiscal, lo que obligará al ejecutivo europeo a no escatimar esfuerzos en esa fase investigadora y probatoria.

c) Debe tener carácter selectivo, beneficiando a un operador o a una categoría de operadores frente a los demás que operan en el mismo mercado.

El criterio de la selectividad implica que el trato de favor debe afectar directamente a unos destinatarios determinados (los beneficiarios) que, de esa manera, consiguen colocarse en una situación de ventaja frente al resto de competidores. Por tanto, para que la ayuda sea considerada contraria a la normativa europea resulta preciso que pueda identificarse a una categoría de empresas o entidades que sean las únicas que resulten favorecidas por la medida en cuestión, de ahí que el de la selectividad sea, probablemente, el requisito cuya existencia es más difícil de verificar en el ámbito de las ayudas de Estado de carácter fiscal.

Sobre este criterio, resulta interesante el resumen que contiene la sentencia por la que desestimaba el recurso presentado por el Athletic Club de Bilbao⁷⁶⁹, donde Tribunal General explica que “para calificar una medida fiscal nacional de ‘selectiva’, es preciso, en una primera fase, identificar y analizar previamente el régimen fiscal común o ‘normal’ aplicable en el Estado miembro de que se trate. En una segunda fase, el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate debe apreciarse y acreditarse precisamente en relación con ese régimen fiscal común o ‘normal’, demostrando que dicha medida fiscal constituye una excepción al referido régimen común, en la medida en que establece una diferenciación entre operadores económicos que, desde el punto de vista del objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable (sentencia

⁷⁶⁹ Sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019, Athletic Club/Comisión, asunto T-679/16.

de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos y otros*, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49 y jurisprudencia citada). Dicho de otro modo, para acreditar el carácter selectivo de una medida que constituye una excepción al régimen fiscal común basta con demostrar que esa medida beneficia a determinados operadores y no a otros, aunque todos ellos se encuentren en una situación objetivamente comparable desde el punto de vista del objetivo perseguido por el régimen fiscal común (sentencia de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/World Duty Free Group y otros*, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 76)”.

Además, es importante destacar que, como ha venido señalando el TJUE, “la exigencia de selectividad diverge según que la medida en cuestión se prevea como un régimen general de ayuda o como una ayuda individual. En este último caso, la identificación de la ventaja económica permite, en principio, presumir su selectividad. En cambio, al examinar un régimen general de ayuda, es necesario identificar si la medida en cuestión, a pesar de constatar que procura una ventaja de alcance general, lo hace en beneficio exclusivo de determinadas empresas o de determinados sectores de actividad”⁷⁷⁰.

A partir de lo anterior y centrándonos en el régimen fiscal que nos ocupa, de nuevo debemos diferenciar a estos efectos los distintos subregímenes que en él se incluyen, pues los operadores afectados en unos y otros varían y, en consecuencia, también difieren los mercados de referencia, así como el régimen fiscal común aplicable en cada uno de ellos.

Así, en primer lugar, podemos identificar el régimen aplicable a la UEFA, entidad organizadora de los eventos deportivos, en tanto que, siguiendo las directrices del TJUE, en este caso podríamos entender que se trata de una ayuda individual, ya que el único beneficiario de este subrégimen aparece claramente diferenciado e individualizado, lo que nos permitiría presumir la selectividad de la medida, siempre que hayamos podido verificar, eso sí, que la misma concede a su beneficiario una ventaja económica frente al resto de competidores.

Y lo mismo cabría decir de la parte de la norma que afecta a las personas jurídicas o a los establecimientos permanentes que la UEFA constituyera en nuestro país con motivo de las competiciones, pues aunque es cierto que en este caso podrían ser más de uno los operadores beneficiados por la medida, también lo es que todos ellos cumplirían una condición subjetiva (tener como casa central o entidad matriz a la UEFA) que ningún otro operador del mercado podría cumplir, de ahí que, del mismo modo, se pueda presumir su selectividad.

En segundo lugar, por la parte del régimen que afecta a los equipos participantes, en un principio podría pensarse que se trata de una medida de alcance general, a priori accesible para cualquier club de fútbol europeo, pues todos ellos tienen la posibilidad (más o menos remota en función de la liga a la que pertenezcan) de llegar a disputar la fase final de la *UEFA Champions League*, o para cualquier selección nacional, ya que las selecciones de todos los Estados miembros disputan la fase clasificatoria para la *UEFA Euro 2020* y, por lo tanto, son potenciales participantes de la fase final del torneo.

⁷⁷⁰ Apartado 60 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de junio de 2015, *Comisión/MOL*, C-15/14 P.

Sin embargo, el TJUE ha aclarado que la Comisión Europea también puede apreciar el requisito de selectividad cuando una ventaja fiscal, a priori accesible para cualquier empresa, está condicionada a la realización de una acción concreta, como, por ejemplo, una inversión de determinadas características⁷⁷¹. Según viene entendiendo el Tribunal de Justicia, en el caso de una medida nacional que concede una ventaja fiscal de alcance general, el requisito de la selectividad se cumple cuando la Comisión consigue demostrar que esa medida supone una excepción al régimen tributario común o normal aplicable en el Estado miembro en cuestión, introduciendo así, por sus efectos concretos, un tratamiento diferenciado entre operadores, a pesar de que los operadores que disfrutan de la ventaja fiscal y los que están excluidos de ella se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen tributario de ese Estado miembro, en una situación fáctica y jurídica comparable.

Además, según reiterada jurisprudencia del Tribunal, el hecho de que el número de empresas que puedan acogerse a una medida nacional sea muy significativo o de que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad no es suficiente para desvirtuar su carácter selectivo y, por consiguiente, para excluir la calificación de ayuda de Estado⁷⁷².

Aplicando estos criterios al régimen que nos ocupa, debemos concluir que, efectivamente, es posible apreciar el requisito de selectividad en la medida controvertida, pues aunque situáramos los sectores de referencia en la totalidad de clubes de fútbol europeos (para el caso de la Liga de Campeones) o de selecciones europeas (para el caso de la Eurocopa) y considerásemos que todos ellos son potenciales beneficiarios de la medida, lo cierto es que la aplicación del régimen está condicionada a la realización de una, o mejor dicho, varias acciones: la participación en una fase clasificatoria, la disputa de una serie de partidos, la obtención de unos determinados resultados para lograr la clasificación, etc.

Pero es que además, en nuestra opinión, cabría defender que los mercados de referencia no pueden quedar limitados al sector del fútbol, pues es posible que los equipos extranjeros de otras modalidades deportivas que disputen en España competiciones de ámbito europeo compartan intereses económicos con los equipos de fútbol y que, por tanto, compitan los unos con los otros en determinados mercados, como enseguida veremos. Así pues, si consideramos que los clubes y las selecciones nacionales de otros deportes se encuentran en una situación comparable a los equipos de fútbol, resulta aún más evidente que este régimen fiscal representa una medida absolutamente selectiva en tanto que solo podría aplicarse a un determinado grupo de operadores dentro de un sector más amplio como lo es el de los equipos deportivos que participan en competiciones europeas.

⁷⁷¹ Así lo reconoce el TJUE en su sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, asuntos C-20/15 P y C-21/15 P, en la que se declara que la medida controvertida (medida que tenía como objetivo favorecer las exportaciones) puede considerarse selectiva si beneficia a las empresas que realizan operaciones de inversión transfronterizas, en detrimento de otras empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que llevan a cabo operaciones de la misma naturaleza pero en el territorio nacional.

⁷⁷² Véanse, por ejemplo, las sentencias de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, C-409/00 (apartado 48) y de 8 de septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos, C-279/08 P (apartado 50).

d) Debe falsear o, al menos, amenazar con falsear la competencia en el mercado y tener una incidencia en los intercambios comerciales entre los Estados miembros

Esta condición se entiende cumplida si el beneficiario desarrolla su actividad económica en un mercado en el que existen intercambios comerciales a nivel europeo. De hecho, en un contexto de globalización como el actual, esta condición es a menudo una premisa que se da por satisfecha y lo cierto es que, hasta el momento, la Comisión y los Tribunales europeos no han prestado tanta atención a este requisito como a los demás. En sus pronunciamientos podemos observar que, a efectos de entender cumplida esta condición, se viene considerando suficiente con que la medida controvertida refuerce la posición que ostentan los beneficiarios en el mercado interior frente a otras empresas competidoras.

En el caso del deporte profesional y, más concretamente, en el del fútbol, parece evidente que hay varios mercados a nivel europeo en los que los clubes o selecciones nacionales de los diferentes Estados miembros compiten entre sí: venta de entradas (especialmente cuando se trata de competiciones continentales que provocan un gran número de desplazamientos de aficionados extranjeros), comercialización de los derechos audiovisuales, contratos de *merchandising* y patrocinio, traspaso de jugadores, etc⁷⁷³.

Estos extremos han sido confirmados por el Tribunal General en la sentencia dictada el 26 de febrero de 2019, ante el recurso planeado por el Athletic Club de Bilbao, al considerar que si bien es cierto que la UEFA determina el importe de los derechos de retransmisión que corresponde a los equipos participantes en sus competiciones y el modo en que se reparten, no lo es menos que los ingresos que cada club obtiene dependen también de sus resultados deportivos, resultados que a su vez guardan relación con la capacidad de cada club para contratar o retener a los mejores jugadores y, por tanto, con la financiación que pueda destinar a ese objetivo.

Según entiende el Tribunal, de esta forma queda acreditado que los clubes (en referencia a los cuatro equipos españoles que han mantenido la forma de asociación deportiva) compiten con otros clubes, tanto nacionales como de otros Estados miembros, en los intercambios comerciales que se producen, respectivamente, en el mercado de traspasos de jugadores y en el mercado de los derechos comerciales derivados de la participación de los clubes en competiciones europeas, lo que permite considerar que se cumplen los requisitos relativos a la distorsión de la competencia y al perjuicio para el comercio entre los Estados miembros⁷⁷⁴.

⁷⁷³ Véase, en este sentido, GUEDE GARCÍA (2015), pág. 35, que, en relación con el mercado de la venta de entradas, considera que es puramente local salvo en el mercado segmentado de la asistencia de espectadores a competiciones europeas u otros grandes encuentros. En el mercado de los derechos audiovisuales, entiende que, pese a haber una afectación de índole europea, las condiciones dependerán en gran medida de cada club en concreto y de la forma en la que vendan sus respectivos derechos, de la atracción de la liga nacional en cuestión que pueda atraer más clientes de televisión de pago, etc. Por lo que respecta al mercado de comercialización y patrocinio, sí entiende que existe una clara afectación al territorio de la Unión, siempre y cuando los intercambios provengan de los clubes profesionales que participan de manera mediática en las principales competiciones europeas (*Europa League* y *Champions League*). Por último, en lo que se refiere al mercado de contratación de jugadores, entiende que al quedar abierto a los términos de la libre circulación de trabajadores desde la Sentencia del caso Bosman, se trata de un segmento del mercado totalmente afectado ante una potencial ayuda de Estado.

⁷⁷⁴ Véase también, en este sentido, la sentencia de 14 de enero de 2015, Eventech, C-518/13 (apartado 66).

A la luz de estos criterios, por tanto, debemos inferir que tanto los clubes que han disputado la final de la *UEFA Champions League 2019* como las selecciones nacionales que participen en la *UEFA Euro 2020*, se encontrarían en una situación financiera más ventajosa (siempre y cuando, como señalamos en el primer punto, se confirme que la exención que establece el régimen especial les genera una menor carga tributaria a nivel global que la de sus competidores) en comparación con la del resto de equipos que sí tendrían que tributar en España por las rentas obtenidas en nuestro territorio, lo que les colocaría en una posición privilegiada a la hora de acudir a los segmentos del mercado europeo que hemos referido⁷⁷⁵.

Por lo que respecta a la parte del régimen que está específicamente dirigida a la UEFA como entidad organizadora de ambas competiciones, entendemos que el sector de referencia sería el de todas aquellas entidades que se dediquen a la promoción y organización de eventos deportivos que tienen lugar a nivel europeo⁷⁷⁶ e, incluso, de otro tipo de eventos relacionados con el espectáculo o el entretenimiento, pues en dicho sector confluirían, de nuevo, varios mercados fuertemente competitivos como son la venta de entradas para los espectáculos, la comercialización de los derechos audiovisuales para la retransmisión del evento, la venta de espacios publicitarios, etc.

De esta forma, si se confirmara que este régimen especial confiere a la UEFA una ventaja económica respecto al resto de entidades y organizaciones que participan en un mercado tan competitivo como lo es el del espectáculo, parece claro que tal ventaja podría afectar a los intercambios entre Estados miembros, pues la UEFA dispondría de mayores recursos económicos para invertir en la organización y puesta en marcha de sus competiciones (por ejemplo, repartiendo mayores cantidades entre los equipos participantes) lo que, sin duda, incrementaría el interés comercial y mediático que generan tales eventos y, a su vez, la capacidad de generar ingresos (mayor afluencia de espectadores, mejores contratos de patrocinio y publicidad, etc.).

Lo mismo cabría decir respecto de las personas jurídicas que la entidad organizadora pudiera constituir en España con motivo de estos eventos. Imaginemos, por ejemplo, que la UEFA constituye una filial española que será la encargada de negociar con los distintos teleoperadores europeos la comercialización y venta de los derechos para retransmitir en directo los partidos de la competición. Pues bien, teniendo en cuenta que esa filial estaría exenta de tributación en España por el Impuesto sobre Sociedades, parece claro que se encontraría en una posición de ventaja frente a otros operadores residentes en España (como, por ejemplo, la Liga de Fútbol Profesional) que sí deban tributar en el Impuesto sobre Sociedades por el beneficio que obtienen con la venta de los derechos audiovisuales de una determinada competición.

⁷⁷⁵ Es cierto que, a diferencia de los clubes, las selecciones nacionales no participan en el mercado de traspasos de jugadores pero, sin embargo, sí que pueden influir decisivamente en los jugadores que competirán con el equipo nacional ofreciéndoles primas deportivas más elevadas. Por otro lado, las selecciones sí intervienen en los otros mercados mencionados: venta de entradas para los partidos que la selección disputa en su propio país, suscripción de contratos de publicidad o patrocinio, comercialización de los derechos audiovisuales, etc.

⁷⁷⁶ Entre ellas debemos incluir otras asociaciones de federaciones o ligas deportivas, como pueden ser la propia FIFA, la Confederación Europea de Baloncesto (FIBA Europa), la Federación Europea de Balonmano (EHF), la Federación Internacional del Automóvil (FIA), etc.

e) La obligada comunicación previa de las ayudas a la Comisión para su puesta en marcha

Acabamos de comprobar que varias de las medidas que incluye el régimen fiscal especial para la final de la *UEFA Champions League 2019* y *UEFA EURO 2020* podrían cumplir, a priori, todas las condiciones para ser calificadas como ayudas de Estado incompatibles con el Derecho de la Unión. Es cierto, no obstante, que alguno de estos requisitos (en especial, el de representar una ventaja económica para sus beneficiarios), requiere un análisis comparado más detenido y que, en cualquier caso, la Comisión tendría que desplegar una intensa actividad probatoria para acreditar que los cuatro requisitos efectivamente se cumplen, pues de lo contrario no sería de extrañar que el Tribunal General o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea terminaran anulando en vía de recurso una hipotética Decisión en tal sentido de la Comisión.

Además, no debemos olvidar que el cumplimiento de las cuatro condiciones que hemos examinado no implica de modo automático que la ayuda en cuestión deba ser considerada ilegal, pues es posible que, una vez analizada la medida y aun habiéndose determinado que constituye ayuda de Estado, esta sea autorizada por la Comisión. Pero para ello, no obstante, es necesario que, con carácter previo a su ejecución, las autoridades del país que pretende adoptar tal medida la notifiquen al ejecutivo europeo para su examen y aprobación, algo que, sin embargo, no ha ocurrido con el régimen fiscal que venimos analizando.

El artículo 108.3 del TFUE dispone que el Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva, es decir, la notificación por parte de las autoridades tiene como efecto inmediato la suspensión de la medida en tanto que no recaiga decisión de la Comisión sobre su compatibilidad con el Derecho de la Unión. Esta es una de las razones que podrían explicar que las autoridades españolas no hubieran comunicado a la Comisión la medida que se pretendía adoptar pues, como ya comentamos al analizar la figura normativa empleada para ello, el gobierno justificó la utilización del real decreto-ley por la extraordinaria y urgente necesidad que derivaba de la proximidad de las fechas en que tales eventos se celebrarían y por la necesidad de que con una antelación suficiente se dispusiera del marco tributario que resultara de aplicación, en aras del principio de seguridad jurídica. Tampoco es descartable que el gobierno considere que no se trata de una medida selectiva si entiende que existe un consenso a nivel europeo de no gravar este tipo de rentas⁷⁷⁷, o bien porque considere que los precedentes de otros países en los que se implantaron regímenes similares demuestran que tales medidas son compatibles con el mercado común.

En cualquier caso, de haber cumplido el gobierno español con la obligación de comunicación previa, la Comisión habría tenido que analizar si la medida podía ser considerada compatible con el mercado interior, bien por carecer de efectos significativos sobre el mismo, bien por paliar un fallo de mercado, o bien porque quedara suficientemente justificado que la incidencia positiva de la medida en el mercado es de mayor importancia que las restricciones que pueda conllevar.

⁷⁷⁷ *Vid. supra*, nota 732.

Sin embargo, como podemos comprobar en las distintas Decisiones dictadas por la Comisión en los expedientes incoados por supuestas ayudas a los clubes españoles de fútbol, el órgano ejecutivo duda de que en este tipo de casos haya un objetivo de interés común que pueda justificar una ayuda selectiva a este tipo de entidades, que son consideradas “clubes muy poderosos en un sector económico extremadamente competitivo”⁷⁷⁸. Igualmente, en estas Decisiones la Comisión pone de manifiesto que en sus alegaciones España tampoco aduce argumentos que respalden la compatibilidad de la ayuda con arreglo al artículo 107.3.c) del TFUE, disposición en virtud de la cual una ayuda puede considerarse compatible con el mercado interior si facilita, con arreglo al interés común, el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas.

Así pues, la falta de notificación por parte de las autoridades españolas supondría que nos encontráramos ante una ayuda ilegal, pues recibe esta calificación toda ayuda nueva que se ponga en práctica contraviniendo lo dispuesto en el artículo 108.3 del TFUE⁷⁷⁹. No obstante, la ilegalidad (por falta de notificación) de esta ayuda no significa que deba ser declarada de forma automática incompatible con el ordenamiento europeo, pues la Comisión, en caso de abrir el oportuno expediente de investigación, tendría que valorar, por un lado, que se cumplen las cuatro condiciones que exige el artículo 107 del TFUE para entender que estamos ante una ayuda de Estado, y por otro lado, la posible compatibilidad por vía de excepción de las medidas adoptadas con el mercado interior. Este procedimiento puede iniciarse de oficio o a instancia de parte y su incoación podría acarrear la suspensión de la medida que es objeto de revisión, habiendo que aplicar, en tal caso, las normas materiales que estaban en vigor justo antes de su puesta en marcha⁷⁸⁰.

En el caso del régimen fiscal especial que nos ocupa, dado que se trata de una medida con un ámbito temporal bastante limitado, si la Comisión decidiese iniciar un hipotético procedimiento de investigación, es bastante probable que el régimen ya hubiera perdido su vigencia, por lo que dejaría de tener sentido requerir su suspensión. Lo que sí que entraría en juego entonces es el otro mecanismo en el que se apoya el régimen de las ayudas de Estado: la obligación de recuperación⁷⁸¹. Y es que toda decisión final sancionadora por medio de la cual se estime que la medida revisada es considerada una ayuda incompatible con el mercado común conllevará la recuperación de las ayudas otorgadas, pues no podemos olvidar que la declaración de ilegalidad tiene como principal objetivo restablecer las condiciones normales de competencia que fueron falseadas al otorgar la ayuda.

⁷⁷⁸ Apartado 27 de la Decisión (UE) 2016/2393 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.33754 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España al Real Madrid CF.

⁷⁷⁹ Así lo dispone el artículo 1.f) del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

⁷⁸⁰ El artículo 13 del Reglamento (UE) 2015/1589 permite a la Comisión requerir al Estado miembro, mediante decisión, que suspenda toda concesión de ayuda ilegal en tanto en cuanto aquella no se pronuncie sobre la compatibilidad de la ayuda con el mercado interior. Es lo que la norma denomina “requerimiento de suspensión”.

⁷⁸¹ Recordemos que el plazo de prescripción para este tipo de procedimientos es de 10 años, por lo que, aunque el régimen fiscal agotará su vigencia temporal una vez se dispute la *UEFA Euro* en el verano del año 2020, aún restaría tiempo más que suficiente para iniciar una investigación de la compatibilidad del régimen con el Derecho de la Unión.

2.2. Exenciones que pueden afectar a las rentas derivadas de actuaciones deportivas en el extranjero en virtud del ordenamiento interno del país de residencia

2.2.1. La exención en el IRPF por trabajos efectivamente realizados en el extranjero y su aplicabilidad a los futbolistas desplazados

Con la finalidad de favorecer la competitividad e internacionalización de las empresas españolas, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias introdujo en nuestro ordenamiento una nueva exención en virtud de la cual se declaraban exentas las rentas que obtuvieran los contribuyentes del IRPF por trabajos desarrollados en el extranjero. En concreto, era el artículo 7.p) el que contemplaba esta novedosa exención que aparecía regulada en los siguientes términos: “Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, en la cuantía y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan, siempre que hayan tributado efectivamente en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a este impuesto”.

Apenas dos años más tarde la norma fue modificada por el Real Decreto Ley 3/2000, que introdujo nuevos requisitos para que la exención resultara aplicable. Por un lado, la norma aclaró que los trabajos debían realizarse efectivamente en el extranjero, y por otro lado, a partir de entonces se exigía, en primer lugar, que los trabajos se realizasen para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y, en segundo lugar, que en el territorio en que se realizasen dichos trabajos se aplicara un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y que no se tratase de un país o territorio que hubiere sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Al mismo tiempo se fijaba un límite máximo para la aplicación de la exención por un importe de 60.100 euros anuales (por aquel entonces diez millones de pesetas).

Finalmente, la aún vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introdujo algunas modificaciones en el precepto para aclarar o puntualizar algunos aspectos de su regulación. Así, por un lado, la norma añade que, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que este presta sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las operaciones vinculadas (esto es, que el servicio prestado debe producir una ventaja o utilidad en la entidad destinataria) y, por otro lado, se aclara que los requisitos que debe cumplir el país o territorio donde se realicen los trabajos (a saber, que se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y que no esté considerado como paraíso fiscal), se entenderán cumplidos cuando tal país o territorio tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Recapitulando, en la actualidad la aplicación de la exención, con el límite cuantitativo de 60.100 euros anuales, queda condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos: (1) que exista un desplazamiento real y efectivo del trabajador al extranjero; (2) que los trabajos se realicen en beneficio de una empresa no residente en España; y (3) que en el país donde se realicen los trabajos exista un impuesto de naturaleza análoga al IRPF y que no sea calificado como paraíso fiscal.

Por su parte, las autoridades tributarias han venido señalando que esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo, al entender que la expresión “trabajos” que figura en el artículo 7.p) debe considerarse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la Ley del IRPF, es decir, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la Ley, como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial y, entre ellas, la relación especial de los deportistas profesionales⁷⁸².

A partir de lo anterior y teniendo en cuenta las condiciones que requiere la norma para la aplicación de la exención, podemos entender que habría dos tipos de supuestos en los que los futbolistas desplazados al extranjero podrían beneficiarse de la misma:

a) Futbolistas que son traspasados a clubes extranjeros sin perder la condición de contribuyentes por el IRPF

Como vimos en el Capítulo dedicado a la residencia fiscal, es bastante normal que en el año de su traspaso a un club extranjero los futbolistas conserven la residencia fiscal en España y, en consecuencia, la condición de contribuyente por el IRPF. Así sucederá, por ejemplo, si su salida de territorio español se produce más allá del 1 de julio, pues en tal caso cumpliría (por norma general) el requisito de permanencia por más de 183 en nuestro territorio. A la inversa, también son frecuentes los casos en los que un futbolista es traspasado a mediados de año desde un club extranjero a un club español obteniendo ya para ese primer ejercicio la condición de residente fiscal en España.

Pues bien, en tales supuestos, podemos comprobar que se cumplen todos y cada uno de los requisitos que exige la norma, pues nos encontraríamos ante un futbolista que tiene la condición de contribuyente por el IRPF y que obtiene rendimientos del trabajo por los servicios efectivamente prestados en el extranjero en favor de una empresa no residente (el club extranjero del que proviene o al que es traspasado)⁷⁸³.

La Dirección General de Tributos ha confirmado la aplicabilidad de la exención en supuestos en los que el contribuyente se desvincula por completo de la entidad empleadora española para suscribir un nuevo contrato de trabajo con una entidad residente en el país de destino⁷⁸⁴, por lo que parece que la Administración no debería

⁷⁸² En este sentido, véase, por ejemplo, la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0201-19, de 30 de enero de 2019, en la que se niega la aplicación de la exención a un piloto profesional de motociclismo, residente fiscal en España, que, como deportista de élite, tenía suscritos varios contratos de patrocinio con empresas extranjeras en los que se exigía la prestación de un servicio en el extranjero consistente, principalmente, en la promoción de la marca que lo patrocina. En este caso, entiende el Centro Directivo que lo que percibe el piloto son rendimientos de actividades económicas que no se encuentran incluidos en el ámbito de aplicación de la exención.

⁷⁸³ Cierto es que aún deberían cumplirse las condiciones que exige la norma en el país extranjero (que se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y que no esté considerado como paraíso fiscal), pero ya vimos que en la actualidad la gran mayoría de países con ligas de fútbol más o menos relevantes tienen suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, por lo que este requisito se cumplirá de manera automática casi siempre.

⁷⁸⁴ En la Consulta Vinculante V4674-16, de 3 de noviembre de 2016, se cuestionaba a la Dirección General de Tributos sobre un supuesto en el que el consultante se había desvinculado completamente de su trabajo en España para buscar otro en Alemania. En noviembre de 2015 el interesado se había trasladado a Alemania para comenzar a trabajar para una empresa alemana que no tenía ninguna relación con su empleador previo, comunicando su traslado a la AEAT. El Centro Directivo concluye que, dado que durante el año 2015 había

poner demasiados obstáculos para que un futbolista que fuera traspasado a un club extranjero en la segunda mitad del año pudiera aplicar la exención a los rendimientos del trabajo satisfechos por su nuevo club por los servicios efectivamente prestados fuera de territorio español, siempre que tenga en cuenta, eso sí, el límite máximo de 60.100 euros anuales.

b) Futbolistas que se desplazan con su club español al extranjero para participar en un evento o competición en beneficio de una empresa no residente en España

El otro tipo de supuestos en el que pueden entenderse cumplidas todas las condiciones para el disfrute de esta exención es el de aquellos jugadores que, siendo residentes fiscales en España y perteneciendo a un club español, tuvieran que desplazarse al extranjero en su condición de trabajadores de dicho club para participar en un determinado evento que fuese organizado por una empresa, entidad o establecimiento permanente no residente en España.

En este caso parece claro que se cumplirían los dos requisitos elementales para el disfrute de la exención: el efectivo desplazamiento al extranjero y la percepción de rentas que han de calificarse como rendimientos del trabajo (en este caso sería el salario que recibe el jugador como trabajador del club) por la prestación de sus servicios durante dicho desplazamiento.

Faltaría por verificar, por tanto, que los trabajos fuesen realizados en beneficio de una empresa o entidad no residente, pues este requisito, algo más complejo, dependerá de las circunstancias concretas de cada supuesto. Así pues, si quedase acreditado que es una empresa no residente la que contrata al club español para que este desplace a toda o parte de su plantilla a un país extranjero para participar en un determinado evento, ya sea deportivo (como, por ejemplo, un torneo amistoso patrocinado) o de cualquier otra naturaleza (como podría ser el acto de presentación de una nueva marca de ropa deportiva), entendemos que no debería haber dudas de que ese desplazamiento se hace en favor de aquella empresa, que sería la beneficiaria última del mismo, pues de lo contrario no habría estado dispuesta a retribuir al club en cuestión para contratar su participación (a través de la de sus jugadores) en el evento.

Quizás podría argumentarse en contra de este planteamiento que el club español también resultaría beneficiado por el desplazamiento de sus jugadores al extranjero, pues en muchas ocasiones así ocurrirá (en tanto que será retribuido por ello), pero según parece desprenderse de la reciente doctrina establecida por el Tribunal Supremo sobre este particular⁷⁸⁵, esa circunstancia no es óbice para que la exención resulte aplicable, puesto

permanecido más de 183 días en territorio español y, por tanto, conservaba la condición de residente fiscal, podían entenderse cumplidos los requisitos para aplicar la exención en relación con los trabajos realizados durante los días que hubiera estado desplazado en el extranjero, siempre que la beneficiaria del trabajo hubiera sido la empresa alemana o el trabajo se hubiera prestado en favor de cualquier otra empresa o entidad no residente, o establecimiento permanente radicado en el extranjero. A similar conclusión llega la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante V1447-17, de 7 de junio de 2017, ante la consulta planteada por un sujeto que residiría en Qatar desde el 17 de junio de 2016, al haber sido contratado por una empresa qatarí que no tenía relación alguna con la empleadora anterior y de la cual percibía retribuciones del trabajo.

⁷⁸⁵ Doctrina establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de marzo de 2019 (Rec. 3774/2017), fijando los siguientes criterios interpretativos sobre la aplicación de la exención que regula el artículo 7.p)

que para ello lo determinante es que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien a la entidad no residente, con independencia de que beneficien asimismo al empleador del trabajador y/o a otra u otras entidades. Según esta doctrina, tampoco supone un impedimento para la aplicación de la exención que los desplazamientos al extranjero sean breves en el tiempo, y así lo viene confirmando la Dirección General de Tributos que ha venido entendiendo en diversas consultas que la exención debe ser de aplicación aunque el desplazamiento dure apenas unos días⁷⁸⁶.

Vemos, pues, que si el desplazamiento al extranjero de los jugadores de un determinado club en el ejercicio de su profesión redundaría en beneficio de una entidad o empresa no residente, aquellos tendrían derecho a aplicar la exención por trabajos en el extranjero, aún en el caso de que su club también resultase beneficiado por dicho desplazamiento. No obstante, como indicábamos antes, este extremo dependerá de las circunstancias particulares de cada servicio prestado en el extranjero. Así, habrá supuestos en los que se aprecie de manera más nítida que el desplazamiento al extranjero se efectúa en beneficio de una entidad no residente, por ejemplo, el promotor privado de un torneo de fútbol que abona una determinada cantidad a los equipos participantes. En cambio, habrá otros casos en los que, aunque se pueda intuir cierto beneficio en una empresa no residente, no estaría tan claro si ese beneficio tendría la entidad suficiente que el precepto requiere. Piénsese, por ejemplo, en los desplazamientos que realizan los jugadores de los clubes europeos para participar en las competiciones continentales, *Champions League* y *Europa League*. ¿Estaría beneficiando tal desplazamiento a la UEFA como entidad que obtiene un beneficio económico por la organización de tales competiciones? ¿Podría decirse que, en última instancia, el desplazamiento se realiza en favor de la propia UEFA? A decir verdad, la respuesta a estas preguntas admite consideraciones en una u otra dirección, de ahí que consideremos que se trata de una cuestión discutible que podría dar lugar a futuros pronunciamientos administrativos o judiciales en nuestro país.

En cualquier caso, si se verificaran todos los requisitos que establece el artículo 7.p), el jugador podría considerar exenta la parte de la retribución correspondiente a los días de trabajo en el extranjero y para ello tendría que tomar en consideración los días que efectivamente ha estado desplazado fuera de territorio español, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero. En este sentido, el artículo 6 del Reglamento del IRPF, señala que, para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

de la Ley del IRPF: “1) El artículo 7, letra p), LIRPF, resulta aplicable a los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades. 2) Dicho precepto no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación, y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones”.

⁷⁸⁶ Véase, por ejemplo, la Consulta Vinculante V3229-17, de 15 de diciembre de 2017.

2.2.2. La exención en el Impuesto sobre Sociedades por rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes y su (hasta ahora extraña) aplicabilidad a los clubes de fútbol

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 22 regula una exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, siendo necesario para ello que dicho establecimiento permanente haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal de, al menos, un 10 por 100. Este requisito se entiende cumplido cuando el establecimiento permanente esté localizado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

Según el apartado tercero del citado precepto, se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes⁷⁸⁷.

Por su parte, el apartado quinto señala que se considerarán rentas de un establecimiento permanente aquellas que el mismo hubiera podido obtener si fuera una entidad distinta e independiente, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la entidad a través del establecimiento permanente.

A partir de estas disposiciones parece claro que los clubes de fútbol, al menos por lo que se refiere a las rentas derivadas de la actividad deportiva de sus distintos equipos (equipo profesional y equipos de categorías inferiores), aunque dispusieran de instalaciones o de un lugar de trabajo en el extranjero no podrían considerarlas rentas obtenidas mediante un establecimiento permanente, pues tanto las funciones desarrolladas (actividad deportiva) como los activos utilizados (principalmente, los jugadores contratados por el club) en el extranjero serían los del propio club.

En cualquier caso, lo cierto es que en la actualidad resulta bastante extraño que los clubes de fútbol cuenten de forma continuada o habitual con instalaciones o lugares de trabajo en el extranjero. El único caso que sí se da con relativa frecuencia es el de ciertos clubes que disponen de escuelas de fútbol o centros de captación de jóvenes talentos en países donde el fútbol es aún un deporte emergente (este fenómeno se da sobre todo en algunos de los clubes europeos de mayor relevancia). En estos casos sí podría entenderse que el club opera en tales países a través de un establecimiento permanente, pero, a decir verdad, ese tipo de instalaciones son por lo general deficitarias, siendo el club en cuestión el que

⁷⁸⁷ El artículo 22.3 añade lo siguiente: “En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses. Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte”.

ha de sufragar los gastos de la misma con el objetivo de poder captar buenos jugadores en edades tempranas.

Lo que no resulta tampoco descartable es que en un futuro a medio o largo plazo este panorama cambie y los clubes, especialmente los equipos europeos que cuentan con mayores recursos, decidan disponer de ‘franquicias’ o clubes afiliados en otras regiones, pues este fenómeno de internacionalización o, si se prefiere, deslocalización de ciertas instituciones, otrora locales, ya se puede apreciar en el sector futbolístico y, en ese sentido, podemos citar el ejemplo de la Liga de Fútbol Profesional española, que en los últimos años ha abierto sedes internacionales hasta en nueve países repartidos por todo el mundo⁷⁸⁸.

2.3. Métodos para evitar la doble imposición internacional en la normativa interna del país de la residencia

Al examinar las distintas medidas que, en el marco de los instrumentos convencionales, van dirigidas a erradicar o atenuar los efectos perniciosos que puede provocar la tributación en la fuente de las rentas que derivan de actuaciones deportivas, ya vimos que una de las que adquiere mayor importancia en la práctica son los mecanismos para evitar la doble imposición que aparecen recogidos en el artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE, mecanismos que todo convenio incorpora a su articulado como una especie de cláusula de cierre para que el sistema de eliminación de la doble imposición internacional quede finalmente engranado.

Pues bien, en ese momento ya advertimos que, si bien la regulación de estos métodos en el plano convencional resulta fundamental, lo cierto es que, en este punto, los convenios bilaterales se limitan a establecer cuál o cuáles son los métodos que tendrá que aplicar el Estado de la residencia pero, por lo general, no concretan ni desarrollan su regulación, de ahí que resulte necesario acudir a la legislación interna de dicho Estado para conocer el contenido concreto y la forma de aplicación del mecanismo convencional para evitar la doble imposición que resulte aplicable en cada supuesto.

Así, al igual que existe un método convencional que juega un papel trascendental para la eliminación de los efectos de la doble imposición⁷⁸⁹, debemos identificar cuál es el

⁷⁸⁸ En concreto, las sedes que LaLiga tiene repartidas por el mundo en la actualidad se localizan en New York (Estados Unidos), México DF (México), Lagos (Nigeria), Nueva Delhi (India), Johannesburgo (Sudáfrica), Dubái (Emiratos Árabes Unidos), Pekín (China), Shanghái y Singapur. Puede consultarse el listado actualizado de las sedes en el enlace (último acceso en octubre de 2019): <https://www.laliga.es/sedes-laliga>

⁷⁸⁹ Tal y como explica CALDERÓN CARRERO (2019), págs. 773 y 774, a pesar de la necesaria interrelación que ha de existir entre los métodos convencionales y aquellos que establece la normativa interna del país de la residencia, el primero es un método autónomo e independiente que cuenta con sus singularidades y principios propios. Entre los rasgos de autonomía de estos métodos convencionales para evitar la doble imposición, el autor destaca los siguientes: “a) Los métodos convencionales operan dentro del sistema convencional allí donde y en la medida en que tal sistema contempla su aplicación. b) Los métodos convencionales operan sobre la base de reglas de determinación del origen económico (*source rules*) del convenio, las cuales pueden ser muy distintas a las previstas a nivel interno. c) Los métodos convencionales se aplican tomando como base el sistema de definiciones y calificación de rentas, arbitrado a través del convenio. d) Los métodos convencionales pivotan sobre un ámbito objetivo (impuestos extranjeros deducibles), subjetivo, territorial y temporal definidos autónomamente por el CDI y que puede no resultar coincidentes con lo previsto en la legislación interna. e) Los métodos convencionales pueden establecer modulaciones respecto de las técnicas unilaterales que pueden afectar a aspectos sustantivos de

método o los métodos establecidos a nivel unilateral por los Estados contratantes, pues, si bien es cierto que estos últimos deben estar en todo momento supeditados a lo que disponga el convenio aplicable⁷⁹⁰, no por ello su papel deja de ser relevante, pues serán estos métodos unilaterales los encargados de complementar y de dotar de contenido concreto a la regulación, normalmente básica y genérica, que establece la norma convencional. Asimismo, los métodos unilaterales obtendrán todo el protagonismo cuando se trate de rentas obtenidas en un país con el que el Estado de la residencia no tenga suscrito un convenio bilateral, pues en tal caso, a falta de una regla convencional que reconozca al contribuyente un mecanismo concreto para evitar la doble imposición, habrá que acudir a la normativa del Estado de residencia para verificar qué método y en qué condiciones podrá aplicar.

En el ámbito de esta necesaria relación de coordinación que debe existir entre los métodos convencionales y unilaterales para evitar la doble imposición, surge una cuestión importante en torno a si existe la posibilidad de que el contribuyente pueda optar por aplicar el mecanismo que contempla el ordenamiento interno del país de la residencia si considera que este le resulta más ventajoso que aquel otro que se le reconoce en virtud del convenio aplicable. En este punto, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia española parecen inclinarse por reconocer tal derecho de opción al contribuyente al entender que, en tales casos, debe resultar aplicable la norma más favorable⁷⁹¹. En cualquier caso, en los últimos años se observa cierta tendencia a favor del reconocimiento de este derecho de opción en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, de tal forma que cada vez son más los convenios en los que expresamente se reconoce al contribuyente el derecho de optar entre la aplicación del método para eliminar la doble imposición previsto en la norma convencional o, en su lugar, el que recoge la legislación interna de su país de residencia⁷⁹².

los mismos como, por ejemplo, el límite del método de imputación, la base de cálculo de tal método, la articulación de cláusulas de impuestos no pagados, o establecer condiciones adicionales para la aplicación del método de exención (v.gr., *subject-to-tax clause*). f) Los métodos convencionales también poseen ciertas singularidades derivadas de su articulación en el marco de un sistema de coordinación de poderes tributarios que permite la solución de cuestiones interpretativas, de aplicación del CDI e incluso la eliminación de la doble imposición en casos no previstos expresamente en el propio convenio. g) El establecimiento de los métodos para eliminar la doble imposición en un determinado convenio constituye una garantía en tal sentido a favor de los sujetos pasivos; éstos poseen un derecho subjetivo a la aplicación de lo previsto en el convenio, siempre y cuando concurrieran las condiciones establecidas al efecto”.

⁷⁹⁰ Como es sabido, en nuestro ordenamiento jurídico la superioridad jerárquica de los convenios para evitar la doble imposición se desprende, entre otros, del artículo 7 de la Ley General Tributaria, donde los convenios internacionales aparecen en el segundo escalón de las fuentes del ordenamiento tributario, tan solo por detrás de la Constitución, y de los artículos 3 y 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respectivamente, en virtud de los cuales lo establecido en estas normas se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

⁷⁹¹ Véanse, en este sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 238/2005, de 16 de septiembre de 2005 (Rec. 1807/2002) o la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2011 (Rec. 804/2009), que confirmó el criterio establecido por el TEAC en la citada Resolución. Igualmente, pueden verse las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V0176-08, de 31 de enero de 2008, o V1388-16, de 19 de abril de 2016 (esta última relativa a las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros) o la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de noviembre de 2008 (Rec. 633/2005).

⁷⁹² Podemos citar, entre otros, los Convenios suscritos con Andorra, Catar, Chipre, Finlandia, Reino Unido, República Dominicana, Kuwait, Canadá, Senegal, México o Nigeria.

Una vez realizadas estas consideraciones previas y antes de entrar a analizar los mecanismos concretos que se regulan en nuestro ordenamiento tributario, debemos, no obstante, recordar una advertencia que, dada su importancia práctica, no debemos perder de vista al analizar esta materia. Como veremos a continuación, nuestro ordenamiento (al igual que ocurre en la mayoría de países de nuestro entorno) regula los métodos para evitar la doble imposición de forma separada en función de la figura impositiva de que se trate, de tal forma que a las personas físicas, contribuyentes del IRPF, les será de aplicación el método que contempla la normativa de este impuesto y a las personas jurídicas y demás contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades habrá de aplicarles los métodos que regula la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Pues bien, esto, que puede parecer evidente, no hace sino confirmar el riesgo que ya adelantamos cuando examinamos las reglas de imputación y atribución de las rentas entre los futbolistas y sus clubes (u otros sujetos intervinientes en las actuaciones deportivas) y, especialmente, cuando analizamos la posible aplicación del artículo 17.1 del Modelo de Convenio de la OCDE en virtud de las normas anti-abuso o del enfoque ‘look-through’ que puede prever el ordenamiento del país de la fuente, pues entonces ya advertimos que, a efectos de evitar la doble imposición, resulta fundamental que el Estado de la residencia y el Estado de la fuente interpreten de manera coordinada el artículo 17, en el sentido de que ambos consideren atribuible un determinado elemento de renta a un mismo sujeto (bien al futbolista, bien a su club o bien a un tercero), porque si uno y otro Estado mantienen interpretaciones divergentes en este punto y someten a gravamen una misma renta en manos de sujetos distintos, lo normal será que los métodos para eliminar la doble imposición, tanto los convencionales, como los unilaterales, resulten ineficaces e insuficientes para paliar los efectos de esa doble imposición económica.

2.3.1. Mecanismos para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el método de imputación ordinaria como mecanismo principal (artículo 80) y una breve referencia a la exención con progresividad (disposición adicional vigésima)

La Ley del IRPF regula en su artículo 80 el mecanismo para evitar los supuestos de doble imposición internacional que pueden emplear los contribuyentes de este impuesto que hayan obtenido rentas gravadas en el extranjero y que, precisamente, coincide con uno de los métodos que recoge el artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE: el método de imputación ordinaria o limitada, de ahí que en el citado precepto aparezca bajo el título ‘Deducción por doble imposición internacional’, pues recordemos que se trata de un método que opera sobre la cuota tributaria.

En virtud del artículo 80.1, cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, aquel podrá deducir la menor de las siguientes cantidades: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales o

el importe que resulte de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero⁷⁹³.

Así pues, el método ordinario para evitar la doble imposición que podrán utilizar los futbolistas residentes en España cuando perciban rentas que queden gravadas en el extranjero será el de imputación ordinaria o limitada, a salvo, claro está, de aquellos supuestos en los que las rentas hayan sido objeto de gravamen en alguno de los contados países cuyo convenio suscrito con España reconoce a los residentes en nuestro país el método de exención⁷⁹⁴. Y en este sentido, sorprende que, hasta hace muy poco tiempo, la normativa del IRPF no contemplaba regulación alguna sobre la aplicación del método de exención. En el año 2014, sin embargo, el legislador español reaccionó a esa laguna normativa y añadió una disposición adicional a la Ley del IRPF dedicada específicamente al método de exención con progresividad. En ella se definen las rentas exentas con progresividad como aquellas que, sin someterse a tributación, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del período impositivo y, a su vez, se concretan las reglas de aplicación de este mecanismo estableciendo que este tipo de rentas se añadirán a la base liquidable general o del ahorro, según corresponda a su naturaleza, al objeto de calcular el tipo medio de gravamen que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica, de tal forma que el tipo medio de gravamen así calculado se aplicará sobre la base liquidable general o del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad⁷⁹⁵.

A su vez debemos recordar que, en virtud del artículo 7.p) de la Ley del IRPF, también se reconoce, bajo determinadas circunstancias, la exención de los rendimientos del trabajo que los futbolistas perciban en sus desplazamientos al extranjero cuando el beneficiario de los mismos sea un sujeto o una entidad no residente. En este caso la norma no exige que estos rendimientos sean efectivamente gravados en el extranjero, pues tan solo requiere que en el país donde se presten los servicios se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y que no se trate de un país o territorio que hubiere sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal⁷⁹⁶. Esto significa que, si el país de la

⁷⁹³ Por su parte, el segundo apartado del artículo 80 aclara que “a estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales”.

⁷⁹⁴ Como ya vimos, los Convenios españoles (que aún mantienen su vigencia) en los que se reconoce el método de exención con progresividad a los residentes de ambos Estados son los suscritos con Checoslovaquia (aplicable en Eslovaquia y República Checa), Marruecos, Países Bajos y Polonia, y los Convenios en los que se reconoce el método de exención con progresividad exclusivamente a los residentes españoles son los firmados con China y Japón.

⁷⁹⁵ En concreto se trata de la Disposición Adicional Vigésima, que fue introducida por la Ley 26/2014, de 27 de nombre, que modificaba la Ley del IRPF y que, a pesar de no contener mención expresa ni hacer referencia alguna a los convenios para evitar la doble imposición, va dirigida a concretar las reglas de aplicación del método convencional de exención con progresividad.

⁷⁹⁶ Como ya vimos, cuando la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, introdujo esta exención en la Ley del IRPF sí se exigía que los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero hubieran tributado efectivamente en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a este impuesto. Sin embargo, tras la modificación efectuada por el Real Decreto Ley 3/2000 ese requisito fue suprimido y, en su lugar, la norma pasó a exigir dos condiciones que ha de cumplir el país donde se realice el trabajo: por un lado, que en él se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y, por otro lado, que no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

fuente tampoco somete a tributación⁷⁹⁷ unos rendimientos que en España son considerados exentos, el futbolista estaría disfrutando de un supuesto de ‘doble no imposición’⁷⁹⁸.

Esta situación de doble no imposición no podría darse, en cambio, en el caso de que la renta obtenida por trabajos realizados en el extranjero sí quedase efectivamente gravada en el país de la fuente, pues en tal caso, el hecho de que las rentas hubieran estado exentas de tributación en España harían que el futbolista no pudiera deducir de su cuota del IRPF (ni en todo ni en parte) los impuestos pagados en el extranjero, pues, con arreglo al método de imputación limitada, la menor de las dos cantidades que aquel tendría derecho a deducir por las rentas gravadas en el extranjero sería equivalente a cero⁷⁹⁹.

2.3.2. Los mecanismos para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades: método de imputación limitada u ordinaria (artículo 31) y método de exención plena cuando la renta es obtenida en el extranjero a través de un establecimiento permanente (artículo 22)

En la Ley del Impuesto sobre Sociedades los mecanismos para evitar la doble imposición internacional aparecen regulados en los artículos 31 y 32. Sin embargo, solo nos vamos a detener en el primero de ellos, pues el segundo va destinado a dos supuestos concretos de doble imposición económica (los que derivan de la distribución de dividendos y de la participación de beneficios) que no resultan de interés al objeto de nuestro trabajo.

El artículo 31, al igual que sucede en la Ley del IRPF, fija como método principal para evitar la doble imposición internacional el de imputación ordinaria o limitada. En este caso, la norma establece en términos similares a aquella que cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero este podrá deducir de su cuota íntegra la menor de dos cantidades: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades o el importe de la cuota íntegra que en España correspondería

⁷⁹⁷ Esto puede suceder, bien porque la normativa sobre la imposición de no residentes en el país de la fuente contemple alguna exención o bonificación para este tipo de sujetos o rentas, o bien porque en el convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable no se reconozca la potestad de gravamen al país de la fuente sobre esa fuente de renta. En este sentido, aunque en casi todos los convenios suscritos por España la potestad de gravamen sobre las rentas deportivas se reconoce de manera incondicional e ilimitada, podemos pensar, por ejemplo, en el Convenio firmado con los Estados Unidos, cuyo artículo 19 incorpora una regla ‘de minimis’ en virtud de la cual el futbolista residente en España no tendría que tributar en el país norteamericano si las rentas obtenidas en su territorio a lo largo del año no superasen los 10.000 dólares o su equivalente en euros. Si se diera tal circunstancia y, a su vez, se cumplieran los requisitos para la aplicación del artículo 7.p) de la Ley del IRPF, los rendimientos obtenidos por el futbolista en Estados Unidos no tendrían que tributar en ninguno de los dos países.

⁷⁹⁸ Sobre este fenómeno FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013), págs. 115 y 116, consideran que “la ‘no imposición’ es siempre eso -un supuesto no gravado- y no tiene sentido alguno decir que resulta doblemente no gravado”. Del mismo modo, entienden que cuando una renta no queda gravada en ningún país “nuestra Administración no puede convertirse en una especie de gendarme mundial que diga a los demás Estados cómo deben proceder, y mucho menos la ausencia de impuesto extranjero puede suplirse inventando un impuesto español que no existe, o forzando los puntos de conexión que determinan la aplicación del sistema fiscal español”.

⁷⁹⁹ En concreto sería igual a cero el importe resultante de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base liquidable del IRPF que ha sido gravada en el extranjero, pues, dado que la renta en cuestión ha estado exenta en el IRPF y, por lo tanto, no ha formado parte de la base imponible, cero sería también la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas gravadas en el extranjero.

pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. Asimismo, aunque se desprende de la propia configuración del método de imputación, el precepto aclara que no se deducirán los impuestos no pagados en el extranjero en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

La norma también contiene una alusión expresa a los convenios para evitar la doble imposición, estableciendo que cuando un convenio resulte de aplicación, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél. Esto nos lleva de nuevo al problema de los impuestos que son satisfechos en el extranjero contraviniendo lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición y a la posibilidad de que el Estado de la residencia impida la deducción de tales impuestos. En este caso, lo que establece la norma española es que si una entidad residente en España tributa en el extranjero a un tipo superior al que le correspondería en virtud del límite máximo que establece el convenio aplicable, en el Impuesto sobre Sociedades esta entidad no podrá deducir íntegramente el impuesto satisfecho en el extranjero, sino solo la parte correspondiente a ese límite máximo. Así por ejemplo, esta situación se podría dar si un club de fútbol español obtiene una determinada renta en un país con el que España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición y tal país, en virtud de las disposiciones de dicho convenio, considera que se trata de una renta deportiva, sometiénola en consecuencia a tributación de manera ilimitada, mientras que España interpreta que se trata de una renta calificable como canon y que por tanto, con arreglo al convenio, estaría sometida a un límite máximo de gravamen en la fuente⁸⁰⁰. En tal caso, según esta regla, el club de fútbol solo podría deducir en el Impuesto sobre Sociedades la parte del impuesto satisfecho en el extranjero que correspondería a ese límite máximo de tributación y, para solucionar el problema de la doble imposición por la parte que exceda de ese importe, tendría que acudir al procedimiento amistoso que reconoce el propio convenio.

En su segundo apartado, el precepto dispone que el importe del impuesto satisfecho en el extranjero se tendrá que incluir en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible⁸⁰¹. En este sentido, la norma clarifica que tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado primero, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero, como, sin duda, sería el caso de las actividades deportivas que realizan los clubes de fútbol.

El precepto también establece que las cantidades no deducidas en un determinado periodo por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos

⁸⁰⁰ Para ilustrar este ejemplo estamos asumiendo que el tipo aplicable a los no residentes en el país de la fuente para las rentas deportivas es superior al límite máximo de gravamen que establece el convenio para los cánones.

⁸⁰¹ Esta regla va dirigida a que el contribuyente no disfrute doblemente de un mismo beneficio ya que, por lo general, el impuesto satisfecho en el extranjero habrá sido contabilizado como gasto. Por ello, dado que dicho impuesto también le permite aplicar una deducción en la cuota se hace necesario volver a incluir el impuesto satisfecho en el extranjero en la base imponible de la entidad a través de un ajuste extracontable positivo.

siguientes, aunque no concreta durante cuánto tiempo podrá hacer uso de este derecho el contribuyente.

Por otro lado, el artículo 31 señala que en aquellos casos en los que el contribuyente haya obtenido en el período impositivo varias rentas en el extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país, a excepción de las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de estos a los efectos de aplicar la exención contemplada en el artículo 22. Y es que, aunque el método principal para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades sea el de imputación ordinaria o limitada, como veíamos en uno de los epígrafes anteriores, el artículo 22 de la Ley del Impuesto introduce una excepción de amplio alcance a esta regla principal al establecer que las entidades residentes en España aplicarán el método de exención cuando las rentas hayan sido obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente⁸⁰².

No obstante, a pesar de su amplio alcance, ya anticipamos que se trata de una exención hasta el momento inexplorada por los clubes de fútbol españoles, pues estos por ahora no se han aventurado a operar en el extranjero a través de establecimientos permanentes. Pero también advertíamos que no es descartable que en un futuro esa situación pueda cambiar a medida que el proceso de globalización y ‘deslocalización’ que desde hace algunos años atraviesa el fútbol europeo vaya avanzando hasta que se llegue a un punto en el que no sea descartable que los clubes se planteen establecer sucursales o filiales en territorios extranjeros para explotar *in situ* y de una manera más estable su marca comercial.

⁸⁰² Esta excepción al método de imputación no se reconoce, en cambio, en la normativa del IRPF, pues el artículo 80, en su apartado tercero, expresamente establece que “cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo, y en ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

CAPÍTULO VII

PROPUESTAS DE REFORMA (O SUPRESIÓN) DEL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE: ANÁLISIS DOCTRINAL Y POSICIÓN DEL AUTOR PARA LA OPTIMIZACIÓN DE SU APLICACIÓN EN LA PRÁCTICA

SUMARIO

1. EXAMEN DE LAS DISTINTAS POSICIONES DOCTRINALES EN TORNO AL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE. 1.1. Propuestas doctrinales que sugieren la modificación del artículo 17. 1.1.1. *Autores que abogan por modificar el ámbito subjetivo de aplicación del precepto.* 1.1.2. *Autores que proponen la modificación del ámbito objetivo de aplicación del precepto.* 1.2. Propuestas doctrinales que sugieren la eliminación del artículo 17. 1.3. Análisis de las propuestas doctrinales apuntadas desde el contexto actual de la fiscalidad internacional: la necesidad de mantener el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE en el escenario post-BEPS. 1.3.1. *La conveniencia de restringir el ámbito de aplicación del artículo 17 a los sujetos que verdaderamente lo justifican mediante la introducción de un umbral mínimo para su aplicabilidad.* 1.3.2. *Reservas ante el grado de aplicabilidad del artículo 17 a las rentas derivadas de la explotación de los derechos de imagen.* 2. APORTACIÓN DEL AUTOR: SISTEMA DE ‘VENTANILLA ÚNICA’ PARA FACILITAR LA TRIBUTACIÓN EN LA FUENTE DE FUTBOLISTAS Y CLUBES. 2.1. Antecedentes similares en la normativa fiscal europea: el creciente protagonismo del sistema de ventanilla única en el IVA. 2.2. El papel de la ventanilla única en la imposición directa como sistema encaminado a agilizar y facilitar la tributación de los no residentes en el país de la fuente 2.2.1. *Razones que aconsejan la implantación de un sistema de ventanilla única en el fútbol y otras modalidades deportivas con alto grado de internacionalización.* 2.2.2. *Funcionamiento del sistema y requisitos para su viabilidad.*

1. EXAMEN DE LAS DISTINTAS POSICIONES DOCTRINALES EN TORNO AL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

Si algo ha quedado claro en los capítulos precedentes es que el artículo 17, a pesar de la aparente simplicidad que se desprende de su concisa y accesible redacción (sobre todo si la comparamos con la de otros preceptos del Modelo de Convenio mucho más extensos y enrevesados), es en realidad un precepto que esconde un buen número de aspectos problemáticos y controvertidos que afectan a múltiples cuestiones de diversa naturaleza.

Así, por un lado, en los últimos tiempos se ha venido discutiendo si el fundamento ‘oficial’ del precepto, es decir, el fundamento que tradicionalmente ha esgrimido la OCDE para justificar la inclusión de una disposición de carácter excepcional que afecta exclusivamente a artistas y deportistas, mantiene en la actualidad su validez y vigencia. Recordemos que, desde la aparición de este precepto en el primer Proyecto de Convenio

de 1963, pasando por el Informe del Comité de Asuntos Fiscales del año 1987⁸⁰³, hasta los últimos documentos en los que el Comité ha reafirmado la oportunidad de mantener el precepto⁸⁰⁴, la OCDE siempre ha justificado la inclusión del artículo 17 en su Modelo de Convenio por la necesidad de asegurar la tributación en la fuente de una categoría de sujetos que se caracteriza por obtener en el extranjero grandes sumas de dinero en periodos muy breves de tiempo, lo que dificulta, a su parecer, que tales ingresos puedan ser efectivamente gravados en el país de residencia.

Este argumento, que ha sido calificado como desfasado⁸⁰⁵ e, incluso, caprichoso⁸⁰⁶, ha llevado a ciertos autores a sostener que la verdadera motivación del precepto hay que buscarla en la ‘teoría del beneficio’, es decir, en la necesidad de que este tipo de sujetos contribuya con el pago de impuestos a sufragar el gasto público asociado a sus actuaciones en el país de la fuente, en la medida en que la puesta en escena de esas actuaciones normalmente exige la utilización directa de una serie de servicios públicos, tales como seguridad, sanidad, limpieza, empleo de infraestructuras de titularidad pública, etc. que el resto de empleos o actividades no requiere⁸⁰⁷. También se ha tratado de buscar el fundamento de esta disposición especial en la estrecha vinculación que se produce entre el lugar de celebración del espectáculo y las rentas propiamente artísticas o deportivas que derivan del mismo, lo que justificaría, para los autores que defienden esta teoría, que el Estado de la actuación reclame para sí el derecho de imposición sobre unas rentas que se generan y, a la vez, se agotan con el evento que tiene lugar en su territorio⁸⁰⁸.

No solo se ha discutido la fundamentación teórica del artículo 17, pues la doctrina se ha venido empleando con igual o mayor empeño en denunciar que no existe una justificación práctica que aconseje mantener un precepto cuya aplicación genera más problemas de los que se pretenden evitar mediante su inclusión en los convenios bilaterales.

Recordemos que el párrafo segundo de los Comentarios al precepto comienza afirmando que esta disposición “permite evitar las dificultades prácticas que se presentan frecuentemente en la tributación de los artistas del espectáculo y deportistas que actúan en el extranjero”. Pues bien, coincidiendo con estos autores, creemos que se trata de una argumentación ya desfasada, pues como hemos puesto de manifiesto a lo largo de nuestro trabajo, en la actualidad son innumerables las dificultades prácticas que derivan del gravamen en la fuente que, con arreglo al artículo 17, deben (o deberían) afrontar los deportistas que compiten de manera frecuente en el extranjero. Así pues, lejos de acabar con unas dificultades que, dados los extraordinarios avances que se vienen alcanzando en materia de control e intercambio de información tributaria a nivel internacional, cada vez son más combatibles en el país de la residencia, lo que consigue el artículo 17 es trasladar, e incluso multiplicar, esas cuestiones conflictivas al país de la fuente⁸⁰⁹.

⁸⁰³ OCDE (1987), párrafos 6-9.

⁸⁰⁴ Véanse, en este sentido, OCDE (2010) y OCDE (2014 a).

⁸⁰⁵ TETLAK (2010), págs. 279.

⁸⁰⁶ Para GARCÍA PRATS (2004), pág. 833, la selección que hace el precepto es caprichosa y falta de fundamento material, lo que, según el autor, hace necesaria una revisión de sus presupuestos de aplicación, subjetivos y objetivos, o al menos su adecuación a la realidad actual a la que es aplicada.

⁸⁰⁷ En esta línea se sitúan SANDLER (2008), pág. 237, o TETLAK (2010), pág. 288.

⁸⁰⁸ TRAPÉ VILADOMAT (2019), pág. 689.

⁸⁰⁹ MARTÍN JIMÉNEZ (2011), pág. 73, considera dudosa la necesidad de este precepto en el Modelo de Convenio de la OCDE, pues según el autor, la razón fundamental que llevó a la inclusión de este precepto

Para algunos autores, el artículo adolece de un triple defecto, al entender que se trata de una disposición imprecisa, incompleta e inconsistente⁸¹⁰. Otros, en cambio, han puesto el acento en los excesivos costes administrativos que supone la aplicación del precepto en el país de la fuente en comparación con los exiguos ingresos que reporta⁸¹¹. También se ha criticado que el artículo 17 incrementa el riesgo de sufrir doble imposición, lo que paradójicamente va en contra de uno de los objetivos fundamentales esta modalidad de convenios que, como sabemos, es el de evitar, o al menos minorar, el surgimiento de este tipo de supuestos⁸¹².

Del mismo modo, como tuvimos ocasión de exponer en el Capítulo V, buena parte de la doctrina se ha postulado en contra del nuevo enfoque que la OCDE adoptó en el año 1992 para el artículo 17.2, pues consideran que se trata de un enfoque innecesario e injusto, que también favorece el surgimiento de supuestos de sobreimposición y que puede provocar distorsiones en las competiciones deportivas de carácter internacional⁸¹³.

En respuesta a estas cuestiones conflictivas, es innegable que la OCDE viene realizando un apreciable esfuerzo para tratar de solucionar o, cuando menos, atenuar los problemas de aplicación práctica del artículo 17 mediante la ampliación y el desarrollo de los Comentarios al precepto, para lo cual, como sucedió en la última revisión del año 2014, se han llegado a emplear fases de audiencia pública con el objetivo de conocer y valorar las impresiones y propuestas de los sujetos interesados. Sin embargo, pese a ese elogiado esfuerzo por parte de la OCDE, la doctrina duda de la incidencia real que estos nuevos Comentarios pueden tener en la práctica⁸¹⁴, pues como ya sabemos, algunas de las cuestiones que resultan decisivas para la correcta aplicación del precepto dependerán en última instancia de la legislación interna de los Estados contratantes y porque, además, no todos los países otorgan el mismo valor jurídico a estos Comentarios.

en el Proyecto de Convenio de 1963, así como a la incorporación del párrafo segundo en la versión de 1977, fue la de atacar los esquemas sofisticados de evasión fiscal y de no cumplimiento con la legislación del Estado de residencia por parte de artistas y deportistas; sin embargo, se cuestiona si, a la vista de los recientes casos enjuiciados en España, el precepto ha contribuido a acabar con los comportamientos que pretendía atacar o si, por el contrario, “¿genera más dificultades el art. 17 MC OCDE de las que serían deseables?”.

⁸¹⁰ Para EVANS (1995), pág. 306, estos defectos conducen a una falta de uniformidad en el gravamen de los deportistas extranjeros, lo que, a su vez, puede frustrar una de las funciones principales de los convenios tributarios, a saber, la de evitar que los impuestos afecten a “la libre circulación del comercio internacional, la inversión y el movimiento de personas”.

⁸¹¹ En este sentido se han pronunciado SANDLER (2008), pág. 235, o RYCHEN (2009), pág. 269.

⁸¹² Pueden verse, entre otros, FANTOZZI (2016), págs. 770 a 772, o MOLENAAR (2016), pág. 973.

⁸¹³ Por todos, MOLENAAR y GRAMS (2002), págs. 507 y siguientes, o GNOTH (2007), pág. 306.

⁸¹⁴ MARTÍN JIMÉNEZ (2011), pág. 74, ya preveía que “a pesar de los esfuerzos de la OCDE, los problemas de interpretación y aplicación del art. 17 MC OCDE no quedarán solucionados cuando el Documento de 2010 se convierta en una auténtica revisión de los Comentarios (v.gr. el reparto proporcional de ingresos cuando un artista o deportista actúa en diferentes Estados no es sencillo, los casos de deportistas o artistas con contrato laboral generan también múltiples dificultades, la definición de artista o deportista no es lo suficientemente clara y podría concluirse resulta arbitraria en algunos aspectos, como lo es también el tipo de renta que se considera incluida en el ámbito de aplicación del art. 17 MC OCDE50etc.)”. PISTONE y SCHAFFER (2015), pág. 74, por su parte, tampoco confían en que los nuevos comentarios añadidos en el año 2014 vayan a arrojar mucha luz para solucionar los problemas de interpretación que genera el artículo 17, pues consideran estos autores que, a fin de cuentas, nunca se dan dos supuestos similares en la práctica, por lo que siempre surgirán dudas sobre si los estándares de interpretación aplicados en un caso determinado pueden ser extrapolados a otro caso diferente.

La profusa problemática asociada al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE ha provocado, además de su crítica, que la doctrina también se haya preocupado de sugerir versiones alternativas del precepto. Algunas de estas propuestas tratan de mejorar su configuración, bien modificando su ámbito de aplicación subjetiva, bien alterando las rentas que deben quedar cubiertas por el artículo. Otros autores, en cambio, más que versiones alternativas lo que proponen es la supresión total del precepto, pues entienden que esta es la única vía para acabar con la problemática que genera su aplicación práctica.

1.1. Propuestas doctrinales que sugieren la modificación del artículo 17

1.1.1. Autores que abogan por modificar el ámbito subjetivo de aplicación del precepto

Dentro de este sector doctrinal podemos distinguir dos grupos: por un lado, aquellos autores cuyas propuestas van dirigidas, en un sentido u otro, a restringir el ámbito subjetivo del precepto, y, por otro lado, aquellos que pretenden todo lo contrario, es decir, autores que consideran que el número y la condición de los sujetos afectados por el artículo 17 debería ser ampliado.

Empezando por estos últimos, destaca la propuesta de SANDLER, que sugiere extender el ámbito de aplicación del precepto a las ‘celebrities’. Para el autor recibirían esta calificación todas aquellas personas que, tanto si gozan de gran notoriedad como si son desconocidas, tienen la capacidad de percibir elevadas sumas de dinero por una sola actuación o aparición en el país de la fuente. En este sentido, el autor propone establecer un determinado importe mínimo de los ingresos por actuaciones -que sitúa en torno a los 100.000 dólares anuales- a partir del cual cualquier sujeto debería ser considerado una ‘celebrity’ y, en consecuencia, debería quedar sometido a gravamen en el país de la fuente con arreglo al artículo 17⁸¹⁵.

TETLAK, por su parte, propone ampliar el ámbito de aplicación del precepto para que se entiendan incluidos otros trabajadores (como sería el caso de directores de cine, entrenadores) que, aunque se encuentran en una posición comparable a la de los artistas y deportistas, en tanto que también suelen percibir elevadas sumas de dinero por sus breves actuaciones en el extranjero, sin embargo no actúan frente al público (“*behind-the-scenes workers*”), lo que, de conformidad con la configuración actual del artículo 17, los excluye de su ámbito de aplicación⁸¹⁶.

Frente a estos autores que, como decíamos, abogan por extender el número de sujetos que han de quedar cubiertos por el artículo 17, se encuentran aquellos otros que proponen limitar o restringir el ámbito de aplicación del precepto, tanto en lo que respecta a su apartado 1, como en lo que respecta al 2.

Dentro de esta corriente, son varios los autores que reclaman que el artículo 17 debería resultar de aplicación exclusiva a los artistas y deportistas que actúan por cuenta propia, pues entienden que, como ya explicáramos en el Capítulo IV (véase el apartado 1.3 de

⁸¹⁵ SANDLER (2008), págs. 239 y 240: “A simple proxy for celebrity status is the ability to command significant amounts of money for one’s appearances or services. That is, any individual who earns a substantial amount of money (i.e., more than a threshold amount) in a source country is considered to be a celebrity”.

⁸¹⁶ TETLAK (2010), pág. 289.

dicho Capítulo), son estos los únicos sujetos que en cierto modo podrían llegar a justificar una disposición especial en los convenios que exija su gravamen en el país de la fuente, pero no así los artistas y deportistas que trabajan bajo una relación de dependencia laboral⁸¹⁷. En la fase de audiencia pública de la última revisión de los Comentarios al precepto también se propuso la exclusión de los trabajadores por cuenta ajena de su ámbito de aplicación, siendo descartada por la OCDE al entender, por un lado, que tal exclusión podría favorecer el uso de estructuras societarias con el objetivo de simular la existencia de una relación laboral y, por otro lado, al considerar que con la regla ‘*de minimis*’ (que en ese momento pasaba a incorporarse a los Comentarios como versión alternativa del precepto) se podría lograr un resultado similar⁸¹⁸.

BETTEN también se alinea con la tesis de limitar la aplicabilidad del artículo 17 a los deportistas que actúan por cuenta propia, pero además propone una aplicación generalizada de la referida regla ‘*de minimis*’ para que, de esa forma, se pueda ver reducido el número de sujetos potencialmente afectados por el precepto⁸¹⁹. Recordemos que esta es, además, la política que mantienen algunos países, principalmente Estados Unidos, que entienden que el artículo 17 no debe afectar a aquellos artistas y deportistas que perciben modestos ingresos por las actuaciones que llevan a cabo en el extranjero.

Por lo que se refiere al apartado 2 del precepto, tal y como vimos en el Capítulo V, son varios los autores que se han mostrado en contra de la expansión interpretativa del ámbito de aplicación del artículo 17.2 que tuvo lugar con la revisión de los Comentarios del año 1992. Estos autores abogan por volver a darle al artículo 17.2 su sentido original y, en consecuencia, proponen limitar de nuevo su aplicabilidad a los supuestos en los que se aprecie una conducta fraudulenta por parte del artista o deportista que lleva a cabo la actuación en el país de la fuente⁸²⁰.

Otros autores han planteado una alternativa a la configuración actual del artículo 17 para que, aun suprimiendo su apartado 2, se pueda alcanzar un efecto similar al que este persigue. Esta alternativa pasa por ampliar el concepto de establecimiento permanente

⁸¹⁷ Dentro de este grupo podemos citar, entre otros, a HOLTHAUS (2002), pág. 633, o MOLENAAR (2011), pág. 66.

⁸¹⁸ OCDE (2014 a), pág. 5, párrafo 9, en su versión original en inglés: “*The Committee examined the suggestion, included in one of the comments, that artistes who are employed should be excluded from the application of Article 17. It was objected that excluding all employees would allow an artiste to set up a star-company that would act as his/her employer in order to avoid the application of Article 17. This led to a discussion of how a provision could be designed to exempt employees of bands and orchestras that were independent from these bands and orchestras, whether by excluding situations where the performer participated in the profits of the band/orchestra or, based on the mechanism put forward in the US Model3 in order to ensure that the application of that paragraph is restricted to star-companies, by excluding situations where the event organiser could designate the individual performers. After further discussion, however, the Committee concluded that it would be inappropriate to extend the scope of the optional provision proposed in paragraph 14.1 for employees of foreign sports teams and it was concluded that the inclusion of a de minimis rule as previously discussed would significantly reduce the scope of the problem of the taxation of employees*”.

⁸¹⁹ BETTEN (2010), pág. 19: “*A reasoned analysis of OECD on the pros and cons of abolishing Article 17 would be welcome. If abolition would be one step too far, a general de minimis exception could already reduce the number of affected persons considerably. Limitation of the working of Article 17 to self-employed individuals would also be a possibility*”.

⁸²⁰ Véase, por ejemplo, GRAMS y MOLENAAR (2002), págs. 507 y 508, o TETLAK (2010), pág. 285, quien defiende que las empresas que prestan servicios de entretenimiento o servicios deportivos deberían quedar incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 7 y no en la esfera del artículo 17.

para incluir en él a las empresas que prestan servicios artísticos o deportivos, pues de ese modo se alcanzaría un resultado similar al que propicia el artículo 17.2, ya que, en virtud de la regla que establece el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, al estar actuando por medio de un establecimiento permanente se admitiría sin reparos la tributación en la fuente de este tipo de empresas⁸²¹ y, de hecho, ya hay algún Convenio en el que se ha adoptado una solución de este tipo⁸²².

1.1.2. Autores que reclaman la modificación del ámbito objetivo de aplicación del precepto

Dentro de este sector doctrinal, debemos volver a distinguir dos posiciones que, si bien comparten el objetivo común de tratar de simplificar los problemas de calificación que genera el artículo 17, lo hacen desde enfoques contrapuestos.

Así, por un lado, encontramos autores que proponen ampliar el ámbito objetivo de aplicación del precepto para que este pase a cubrir todos los ingresos que artistas y deportistas obtengan en el país de la fuente y no solo los que estén vinculados a sus actuaciones en calidad de tal. Dentro de este grupo, podemos destacar las aportaciones de SANDLER⁸²³, que considera que esta sería la solución idónea para evitar que los sujetos involucrados en las actuaciones artísticas o deportivas traten de ocultar o manipular la verdadera naturaleza de las rentas recibidas para escapar de la tributación en la fuente, o TETLAK⁸²⁴, que entiende que sería una solución más práctica que la actual.

Justo en el sentido contrario, BLAHA propone limitar el ámbito de aplicación del artículo 17 a las rentas derivadas directamente de la actuación deportiva y no a aquellas otras que puedan estar conectadas con dicha actuación, pues entiende que esa indeterminación en la definición del ámbito de aplicación del precepto genera conflictos de calificación de las rentas que pueden provocar injustificados e imprevistos supuestos de doble imposición⁸²⁵.

⁸²¹ Para, BETTEN y LOMBARDI (1997), pag. 561, esta alternativa hubiera servido para simplificar la solución aplicable en los casos triangulares. PAROLINI (2016), pág. 70, nota 34, entiende además que esta propuesta también permite atenuar el riesgo de sufrir doble imposición ya que la tributación en la fuente que admite el artículo 7 se refiere solo a los ingresos que resultan atribuibles al establecimiento permanente.

⁸²² BETTEN y LOMBARDI (1997), pag. 561: “*For example, some tax treaties concluded by Brazil contain a provision with the following (or similar) wording: ‘An enterprise of a Contracting State shall be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if it provides in that other State the services of artistes or athletes to whom Article XVII applies’.* Australia too has used this methodology, e.g. in Article 12(2) of its 1969 tax treaty with Japan. In addition, Article 4(4) of the 1977 tax treaty between Botswana and the United Kingdom also contains a similar definition”. En el mismo sentido, GARCÍA PRATS (2004), pág. 858.

⁸²³ SANDLER (1995), pág. 340: “*If these other sources of income are significant and arrangements can be made in such a way as to avoid or significantly reduce (as opposed to evade) the tax payable in respect of such income, then coordinated effort should also be taken at the international level in respect of these types of income. However, it is only possible to go so far in revising the Commentary to the OECD Model without revising the actual Articles themselves*”. SANDLER (2008), pág. 225: “*If the concern is with respect to the particular individuals (i.e., artistes and sportsmen) rather than specific types of income that they earn, then source taxation should be permitted on all income earned by artistes and sportsmen*”.

⁸²⁴ TETLAK (2010), págs. 280 y 281: “*A more practical solution would be to bring all income derived from entertainment into the scope of Art. 17, rather than only such income as is attributable to personal services of artistes and sportsmen*”.

⁸²⁵ BLAHA (2007), pág. 135: “*Still, due to the relatively vague determination of income of artistes and sportsmen subject to Article 17, qualification conflicts often arise making artistes and sportsmen subject*

Junto a estas dos posturas, que persiguen un cambio sustancial en el enfoque objetivo del precepto, otros autores son partidarios de llevar a cabo ciertas modificaciones menores en los Comentarios de cara a clarificar la aplicación del precepto en determinados supuestos. Así, por ejemplo, JUÁREZ considera necesario incluir en los Comentarios al artículo 17.2 un párrafo similar al párrafo cuarto de los Comentarios al artículo 17.1, en el que, recordemos, se establecen ciertas directrices para determinar si los ingresos derivados de una determinada actividad en la que se aprecian tanto elementos escénicos como no escénicos deben entrar dentro del ámbito de aplicación del precepto⁸²⁶. DANIS, por su parte, propone modificar los Comentarios para ampliar el ámbito de aplicación del precepto de tal forma que en el mismo se incluyan las rentas derivadas de la inactividad del deportista, haciendo mención expresa a las rentas que perciben los deportistas suplentes, es decir aquellos que no llegan a intervenir de manera efectiva en la actividad deportiva, y las rentas que obtienen los deportistas por acordar su no participación en un determinado evento⁸²⁷.

Durante la fase de audiencia pública del proceso de revisión que sufrieron los Comentarios al artículo 17 en el año 2014 también fueron varios los intervinientes que sugirieron ciertas modificaciones en el ámbito objetivo de aplicación del precepto. Así, algunos comentaristas propusieron modificar los Comentarios para excluir del artículo 17 los ingresos por patrocinio (al entender que normalmente se trata de ingresos que se obtienen en virtud de acuerdos globales y que, por tanto, no guardan relación alguna con el lugar en el que se realiza una concreta actividad deportiva⁸²⁸) o los royalties obtenidos por la cesión de los derechos de la propiedad intelectual sobre las actuaciones (al considerar que la inclusión de este tipo de ingresos tan solo genera confusión a la hora de aplicar el precepto⁸²⁹). El Comité de Asuntos Fiscales, sin embargo, entendió en ambos casos que no era necesario llevar a cabo ninguna modificación en el sentido propuesto, ya que las nuevas directrices generales que habían sido introducidas en los Comentarios para clarificar la inclusión de las rentas ‘extradeportivas’ en el ámbito del precepto (que, recordemos, consisten básicamente en que ha de tratarse de rentas estrechamente conectadas con la actuación deportiva en el país de la fuente) eran suficientes para resolver los problemas de calificación de los ingresos por patrocinio o royalties.

1.2. Propuestas doctrinales que sugieren la eliminación del precepto

Como acabamos de comprobar, han sido muchos los autores que en los últimos años, y en diversos sentidos, han venido reclamando la modificación del artículo 17 (o de sus Comentarios) con el objetivo de tratar de paliar los problemas prácticos que su aplicación genera tanto para los propios deportistas como para las autoridades fiscales de los países implicados. Algunos de estos autores, sin embargo, consideran que la mejor solución para evitar los problemas de aplicación del artículo 17 no pasa por realizar modificaciones

to unjustified (even if unintended double taxation). To overcome this obstacle, the Commentary should take a clear and reasonable standpoint on which income is to be understood as ‘directly or indirectly’ related to a performance. As to the original purpose of Article 17 OECD Model, it seems to be reasonable to limit the scope of Article 17 taxation only to the performance as such, leaving other, especially training, income explicitly subject to other allocation rules”.

⁸²⁶ JUÁREZ (2016), pág. 164.

⁸²⁷ DANIS (2007), pág. 113.

⁸²⁸ OCDE (2014 a), pág. 16, párrafo 53.

⁸²⁹ OCDE (2014 a), pág. 16, párrafo 54.

puntuales en su regulación, sino por la supresión total del precepto, de tal forma que la tributación de artistas y deportistas por sus actuaciones en el extranjero se vea gobernada por las mismas reglas que la del resto de trabajadores y profesionales.

Dentro de este sector, probablemente MOLENAAR haya sido el más activo, pues desde hace ya casi dos décadas ha venido reiterando la necesidad de eliminar el artículo 17 como solución idónea para acabar con los numerosos inconvenientes que artistas y deportistas pueden encontrar a la hora de tributar en la fuente⁸³⁰. Para el autor, a pesar de las nuevas opciones que, tras la revisión del año 2014, ofrecen los Comentarios de la OCDE para restringir el ámbito de aplicación del precepto, la solución más acertada para poner fin al injusto tratamiento que reciben artistas y deportistas en los convenios de doble imposición sigue siendo la supresión de la regla excepcional que para ellos establece el artículo 17 del Modelo de Convenio⁸³¹.

NITIKMAN ha sido otro de los autores que, ya desde comienzos de siglo, se posicionó en contra del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE. En este caso, el autor pone el acento en el carácter discriminatorio de un precepto que, según entiende, carece de toda justificación y atenta contra el principio constitucional de igualdad ante la ley, por lo que, a su parecer, debe ser suprimido⁸³². En un sentido similar se pronuncia MARTÍN JIMÉNEZ, que considera que, desde este punto de vista, para Estados con una constitución normativa como España el artículo 17 puede resultar contrario al principio de igualdad, ya que genera un tratamiento diferenciado para ciertas actividades profesionales (las artísticas y deportivas) en comparación con el resto de servicios y de trabajadores⁸³³.

SANDLER, por su parte, parece haber ido cambiando su posicionamiento respecto al artículo 17 con el paso de los años. Inicialmente, tras la publicación del Informe elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales en el año 1987, el autor parecía decantarse por la eliminación del precepto al entender que si, como se desprendía de dicho Informe, la preocupación de la OCDE se centraba en asegurar la efectiva recaudación de los impuestos más que en encontrar una razón que justificara suficientemente al trato diferenciado que el artículo 17 dispensa a artistas y deportistas, la solución debía consistir,

⁸³⁰ Véanse, en este sentido, GRAMS y MOLENAAR (2002), pág. 509, MOLENAAR (2005), págs. 353 y siguientes, y MOLENAAR (2011), pág. 8.

⁸³¹ Así lo explica en su último trabajo sobre el artículo 17, MOLENAAR (2016), págs. 974 y 975.

⁸³² En concreto, en NITIKMAN (2001) el autor analiza el artículo 17 desde el prisma constitucional de Canadá, donde el principio de igualdad ante la ley y la prohibición de discriminación aparecen recogidos en la sección 15 de la Carta de Derechos y Libertades Canadiense en términos muy parecidos a los del artículo 14 de nuestra Constitución.

⁸³³ Para, MARTÍN JIMÉNEZ (2011), págs. 72 y siguientes, “el argumento de que existe una especial conexión entre el artista o deportista y el lugar donde actúa no justifica el tratamiento diferenciado ya que el mismo vínculo o incluso más intenso existe en el caso de otros proveedores de servicios (v.gr. arquitectos, ingenieros, consultores, o los mismos prestadores de servicios en el concierto o espectáculo deportivo a los que no se aplica el art. 17 MC OCDE) y, sin embargo, están sujetos a la regla del establecimiento permanente (o, en el caso de trabajadores dependientes, al art. 15 MC OCDE)”. El autor se pregunta si no sería mejor suprimir el artículo 17, y concluye afirmando que “si se juzga necesaria una extensión de los derechos del Estado de la fuente, de obtención de las rentas (insuficientemente protegidos por el MC OCDE), este reconocimiento de mayor jurisdicción se debe hacer de una manera coherente y que responda a unos principios y bases sólidas tributaria, no a través de disposiciones ‘ad personae’, como el art. 17 MC OCDE. Si, por el contrario, la extensión de los derechos de esos Estados no se juzga conveniente, tampoco una disposición como el art. 17 MC OCDE resulta justificada como derogación especial frente a las normas generales de los CDIs”.

no en mantener esa disposición de carácter excepcional, sino en realizar un esfuerzo coordinado para aplicar correctamente las reglas de los artículos 14 y 15 y, para ello, el autor proponía que se añadiera un segundo apartado a dichos preceptos, similar al artículo 17.2, para evitar la interposición de sociedades con el único objetivo de percibir los ingresos derivados de las actuaciones artísticas o deportivas⁸³⁴. Sin embargo, en fechas más recientes el autor parece haber cambiado de postura, pues en sus últimos trabajos ya no sugiere la supresión del artículo, sino que apuesta por su continuidad al considerar que se trata de una disposición necesaria y cuyos problemas de aplicación se solucionarían si se ampliara el ámbito subjetivo del precepto a todo aquel sujeto que pueda ser calificado como ‘celebrity’⁸³⁵.

Otro grupo de autores, como FELDERER⁸³⁶ o RYCHEN⁸³⁷, considera que la supresión del precepto es la única vía para acabar con los elevados costes administrativos que su efectiva aplicación genera para el país de la fuente. TETLAK, también tiene en cuenta este efecto pernicioso y, para tratar de combatirlo, sugiere una regla alternativa a la del artículo 17 en virtud de la cual el principio de tributación en la fuente solo se exija a aquellos artistas y deportistas que residan en Estados que no tengan suscrito un convenio para evitar la doble imposición con el Estado donde se lleva a cabo la actuación artística o deportiva⁸³⁸. Según esta autora, tal cambio no daría lugar a una pérdida de ingresos fiscales si todos los países adoptaran este mismo enfoque, pues de esta forma los distintos Estados no solo estarían renunciando a sus potestades tributarias sobre los ingresos obtenidos en su territorio por artistas o deportistas no residentes, sino que, al mismo tiempo, tampoco tendrían que conceder créditos o exenciones fiscales a los artistas y deportistas residentes por los ingresos que obtuvieran en el extranjero. Aunque no se trata de una reflexión desacertada, sí debemos puntualizar que tal enfoque beneficiaría principalmente a los países exportadores de talento artístico o deportivo, pues el balance recaudatorio de tales países sería bastante más alto que el de los países importadores, ya que los ingresos que aquellos obtendrían al no tener que conceder créditos fiscales a sus residentes por las rentas que perciban en el extranjero (pues serían muchos y, por lo general, bien pagados), serían más altos que la pérdida impositiva por no someter a gravamen la renta de artistas y deportistas no residentes (que serán menos frecuentes)⁸³⁹.

⁸³⁴ SANDLER (1995), pág. 345.

⁸³⁵ En este sentido, véase SANDLER (2008), págs. 244 y 245. *Vid. supra*, nota 815.

⁸³⁶ FELDERER (2007), pág. 299.

⁸³⁷ RYCHEN (2009), pág. 269, como director de los servicios jurídicos de la UEFA, parece exteriorizar la posición oficial del organismo que rige el fútbol europeo, posición que, por otro lado, ha quedado más que patente con la política que viene siguiendo este organismo a la hora de exigir a los países donde sus competiciones tienen lugar el no gravamen de este tipo de rentas (véase, en este sentido, el apartado 2.1 del Capítulo anterior).

⁸³⁸ TETLAK (2010), págs. 287 y 288. La autora pone el ejemplo de Holanda, donde desde el año 2007 no se exige la tributación de artistas y deportistas que residan en países que tengan suscrito un convenio bilateral con dicho país.

⁸³⁹ En un sentido similar se pronuncia MOLENAAR (2011), pág. 8, que pone el ejemplo de los Estados Unidos y el Reino Unido, como países exportadores de entretenimiento que deberían apoyar este tipo de enfoque en beneficio propio: “*Very interesting is that entertainment exporting countries, such as the United States and the United Kingdom, would profit from a turnaround of Article 17. Their extra tax revenue, from not having to allow foreign tax credits to their residents anymore, would be much higher than the loss of source tax from nonresidents. These countries should change into strong supporters of an approach that would turn Article 17 into a provision comparable to Article 12 for royalties*”.

Si lo extrapolamos al mundo del fútbol, como ya hiciéramos en el Capítulo anterior (véase el apartado 1.2.2), este enfoque beneficiaría a aquellos países que, como España, pueden ser considerados ‘exportadores de talento futbolístico’, es decir, países cuyos clubes de fútbol participan habitualmente en competiciones y eventos deportivos que tienen lugar en el extranjero y cuyos futbolistas, por lo general, perciben una retribución significativamente más alta que la de los futbolistas residentes en países con ligas que cuentan con una menor reputación a nivel internacional.

1.3. Análisis de las propuestas doctrinales apuntadas desde el contexto actual de la fiscalidad internacional: la conveniencia de mantener el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE en el escenario post-BEPS

Aunque hemos de reconocer que las propuestas analizadas en el apartado anterior son propuestas suficientemente motivadas y que, seguramente en otro contexto, hubieran debido recibir nuestro respaldo, en el escenario actual, sin embargo, no podemos alinearnos con un planteamiento que, en nuestra opinión, apunta en una dirección contraria a la que parecen señalar los hitos más recientes en materia de fiscalidad internacional. Nos referimos, como no puede ser de otro modo, a las tendencias fiscales que han ido quedando más o menos perfiladas en la era post-BEPS y al resto de directrices que van marcando organizaciones como la Unión Europea, el G-20 o la propia OCDE en su esfuerzo conjunto por conseguir una fiscalidad global más justa y equitativa.

Si bien es cierto que aún es pronto para hablar de un nuevo orden fiscal a nivel internacional, sí que se intuyen, como ha puesto de manifiesto la doctrina, ciertas tendencias que apuntan a un reforzamiento del principio de tributación en la fuente⁸⁴⁰ y, consecuentemente, a un debilitamiento del protagonismo que a día de hoy aún mantiene la figura de la residencia fiscal⁸⁴¹. En este sentido, uno de los paradigmas de BEPS, como

⁸⁴⁰ Sobre esta cuestión ya nos detuvimos en el Capítulo II al reflexionar sobre la figura de la residencia fiscal ante la era digital y las nuevas realidades socioeconómicas -nos remitimos, por tanto, el apartado 1.3 del citado Capítulo-. En RIBES RIBES (2013), págs. 195 a 200, también podemos encontrar una interesante reflexión, con amplias referencias doctrinales, sobre la revitalización del criterio de la tributación en la fuente de la renta y la decreciente importancia del criterio de la residencia.

⁸⁴¹ CUBERO TRUYO (2016), págs. 38 a 46, expone alguno de los factores que, a su juicio, pudieran estar influyendo en la crisis de la residencia como punto de conexión en fiscalidad internacional. De una forma resumida, estos factores serían: la influencia de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la evolución de la imposición sobre los no residentes y su acercamiento a las pautas de la imposición sobre los residentes (si las diferencias de tratamiento se van amortiguando, el concepto de residencia irá viendo rebajada su trascendencia, en la medida en que no conduzca a un tratamiento específico y diferencial sólido); la potenciación en los últimos tiempos de los regímenes opcionales que permiten seleccionar la tributación como residente o como no residente, en ambos sentidos (lo cual viene a denotar que la definición de residencia no se asienta sobre unas bases indiscutibles y que existe el reconocimiento de la dificultad de dilucidar en muchos casos si los sujetos deben tributar como residentes o como no residentes); la mejora de los mecanismos de intercambio de información (para que resulte concebible que el criterio de la residencia ceda su hegemonía a favor del criterio de la territorialidad, el gravamen en el país de la fuente debe afinarse desde el punto de vista técnico valiéndose del intercambio de información -por ejemplo, FATCA- y de la sofisticación de los recursos informáticos actuales); la creciente mala prensa del criterio de la residencia por el uso interesado de las multinacionales (con comportamientos fiscalmente agresivos para obtener acuerdos ventajosos con la Administración tributaria del país donde se ubiquen); o la desmitificación del principio de gravamen por la renta mundial, como un principio más aparente que real (los países de residencia no perciben todo el impuesto por las rentas obtenidas por sus residentes fuera de su territorio debido a la aplicación de los convenios o por la renuncia unilateral a través de exenciones internas).

ya hemos apuntado anteriormente, pasa por reclamar la tributación de las rentas en el lugar donde efectivamente se llevan a cabo las actividades económicas, entendiendo por este el lugar donde las empresas crean el valor que genera su beneficio. Por ello, no es de extrañar que en el preámbulo de la primera Directiva europea ‘Anti-Elusión Fiscal’, se comience afirmando que “las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor”⁸⁴².

Esta pretensión se enmarca dentro de la Acción 1 del Proyecto BEPS, que va dirigida a hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital, desafíos que tienen que ver con las especiales características de los operadores que intervienen en este sector, pues se trata de empresas que pueden tener una significativa presencia digital en cualquier país del mundo sin quedar sujetas a imposición en el mismo por la falta de un nexo físico con su territorio, lo que hace más fácil que estas empresas puedan separar las rentas de las actividades generadoras de valor y, en definitiva, deslocalizar sus beneficios hacia jurisdicciones de conveniencia.

Pues bien, es precisamente en este razonamiento donde nos parece vislumbrar una buena coartada para defender el tratamiento excepcional que el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE dispensa a artistas o deportistas, pues si las empresas digitales presentan unas características propias que las hacen merecedoras de un abordaje fiscal especial, los artistas y deportistas (o, mejor dicho, los artistas y deportistas de reconocido prestigio) también cuentan con unos caracteres particulares que merecen ser tomados en consideración a estos efectos. ¿Y cuáles son esos caracteres particulares? Para averiguarlo previamente debemos responder a esta otra pregunta: ¿qué es lo que diferencia a estos sujetos del resto de trabajadores y profesionales? El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE siempre ha sostenido que la diferencia entre unos y otros radica en la especial capacidad que tienen los primeros para obtener importantes sumas de dinero en espacios breves de tiempo, obviando que en muchos otros sectores económicos (banqueros, directivos, médicos, abogados, arquitectos, etc.) los trabajadores también pueden ser altamente remunerados por sus servicios. En nuestra opinión, existe un rasgo característico de artistas y deportistas, que los distingue de esos otros trabajadores o profesionales, y es el grado de repercusión pública de su actividad, repercusión que en primer lugar tiene un alcance transnacional, en absoluto limitado al país donde tiene su sede habitual el sujeto (lo cual explicaría que no se vea justificado concentrar el gravamen en exclusiva en el país de residencia); y repercusión en segundo lugar que ya no está necesariamente vinculada en nuestros días a la presencia física del sujeto (lo cual conectaría la solución adecuada para su régimen tributario con las soluciones que se están ensayando en el ámbito de la economía digital). En efecto, lo que verdaderamente diferencia a los artistas y deportistas es que cuentan con una particular fuente de riqueza que muy pocos individuos poseen: su imagen mediática. Una imagen que, una vez ‘mercantilizada’, es decir, una vez puesta al servicio del mercado, no es sino un activo intangible capaz de generar beneficios en cualquier lugar del mundo sin necesidad de que

⁸⁴² Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Esta Directiva fue la primera medida normativa adoptada a nivel europeo para llevar a cabo “una rápida y efectiva aplicación coordinada de las medidas contra la BEPS en el plano de la UE”, según se señala en el apartado segundo del preámbulo.

su titular esté físicamente presente. Y es en este punto donde empezamos a encontrar similitudes con la forma de operar de las empresas digitales, pues si estas pueden tener una gran presencia ‘virtual’ en un determinado país sin necesidad de contar con vínculos físicos en su territorio, lo mismo sucede con los artistas y deportistas, que pueden explotar su imagen en cualquier rincón del planeta aún sin estar presentes.

1.3.1. La conveniencia de restringir el ámbito de aplicación del artículo 17 a los sujetos que verdaderamente lo justifican mediante la introducción de un umbral mínimo para su aplicabilidad

Desde este punto de vista (detectamos ciertos rasgos objetivos del colectivo formado por artistas y deportistas que los emparentan con el sector de las grandes empresas digitales), lo que sí es cierto es que la definición actual de artista y deportista que recoge el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, tal y como aparece configurada en los Comentarios al precepto, excede, con mucho, de esa especial categoría de artistas y deportistas que hemos catalogado como de ‘reconocido prestigio’, pues no olvidemos que, entre otros aspectos, los Comentarios aclaran que se han de considerar incluidos en el ámbito de aplicación del precepto los artistas y deportistas amateurs. Pues bien, dado que son los artistas y deportistas de reconocido prestigio los que presentan esas características propias que los hacen merecedores de un trato especializado, creemos que sí sería conveniente modificar el artículo 17 para adaptar su ámbito de aplicación a esta particular categoría de sujetos, pues de lo contrario se estaría dispensando un tratamiento excepcional a un grupo de individuos, los artistas y deportistas amateurs o, dicho de otro modo, los artistas y deportistas anónimos o menos conocidos, que se encuentran en una situación idéntica a la de otros trabajadores o profesionales que han de desplazarse al extranjero para prestar sus servicios. Dado que delimitar conceptualmente el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 17 en la línea que venimos apuntando no resulta sencillo, creemos que sería más útil recurrir a una medida que ya aparece contemplada en los propios Comentarios, la regla del mínimo exento, y que permitiría alcanzar un doble propósito. Como sabemos, en virtud de esta regla solo entrarían dentro del ámbito subjetivo del precepto aquellos sujetos que a lo largo del año perciban en el país de la fuente una cantidad superior a un importe mínimo previamente determinado. Pues bien, con la implantación generalizada de esta disposición se conseguiría, por un lado, que solo los artistas y deportistas que obtienen ingresos significativos, es decir, aquellos que tienen un valor económico y/o mediático reseñable, recibieran un trato excepcional en los convenios para evitar la doble imposición. Y, por otro lado, se garantizaría que solamente entrarán en el ámbito de aplicación del artículo 17 aquellas situaciones que tienen una mayor importancia cuantitativa, es decir, aquellas que merecerá la pena gravar desde el punto de vista de la eficiencia tributaria, pues no olvidemos que si se trata de importes mínimos o insignificantes, los costes administrativos que generaría su gravamen en el país de la fuente podrían ser muy superiores a los importes que efectivamente acabarían siendo recaudados⁸⁴³.

⁸⁴³ La utilización de importes mínimos o umbrales para la delimitación de los supuestos que requieren soluciones más ajustadas de distribución de la soberanía fiscal es una solución cada vez más frecuente tanto en nuestro ordenamiento como en el plano internacional y ha sido avalada, entre otros, por CUBERO TRUYO (2018), págs. 258 a 261, que haciendo referencia a las técnicas normativas que vienen siendo utilizadas a nivel europeo en la esfera de la imposición indirecta señala lo siguiente: “Otra de las enseñanzas

Por tanto, esta reafirmación del principio de tributación en la fuente para artistas y deportistas en virtud del artículo 17 debería ir acompañada, a nuestro entender, de una modificación del Modelo de Convenio de la OCDE consistente en la incorporación con carácter general, y no como una simple opción alternativa que ofrecen los Comentarios, de un tercer apartado del precepto que recoja esta regla ‘de minimis’. Aunque lo deseable sería que el importe mínimo de dicha exclusión fuera definido de una manera consensuada y, en consecuencia, incorporado al texto del Modelo de Convenio, entendemos que se trata de una cuestión difícil ya que dependerá, en última instancia, de la política fiscal de cada país, por lo que serían los propios Estados los que tendrían que encargarse de determinar ese importe mínimo en las negociaciones bilaterales de sus convenios. Lo que sí resultaría conveniente es que en esas negociaciones se arbitraran las soluciones oportunas para que el importe mínimo estipulado en el convenio pudiera ser fácilmente actualizado con el paso del tiempo, pues de lo contrario, como ya apuntamos en el Capítulo precedente, se correría el riesgo de que la cifra fijada se viera rápidamente desfasada y, en consecuencia, que la regla del mínimo exento perdiera buena parte de su utilidad en la práctica.

1.3.2. Reservas ante el grado de aplicabilidad del artículo 17 a las rentas derivadas de la explotación de los derechos de imagen

Una vez aclarado qué sujetos son los que merecen un criterio de tributación diferenciado al del resto de trabajadores y volviendo al enfoque que se plantea en la Acción 1 de BEPS, tendríamos que hacernos otra pregunta básica para poder determinar dónde han de tributar este tipo de individuos: ¿en qué lugar generan su valor estos artistas y deportistas que hemos calificado como ‘mediáticos’? O, dicho de otro modo, ¿cuáles son las actividades generadoras del valor comercial de su imagen? En nuestra opinión, la imagen mediática de estos sujetos debe ser siempre considerada un efecto o una consecuencia directa de la actividad que realizan en calidad de artistas o deportistas, pues es esta actividad la que, en última instancia, les otorga su fama y notoriedad. En el mundo del fútbol esta circunstancia puede apreciarse de una manera muy nítida porque los futbolistas mejor pagados, aquellos que generan un mayor reclamo a nivel comercial, son siempre los que alcanzan un rendimiento deportivo más alto. Es cierto que, en algunos casos puntuales, hay futbolistas (y lo mismo sucede en otras modalidades deportivas) que son capaces de aumentar su reclamo mediático y, en consecuencia, el valor de su imagen, a través de actividades o actitudes extradeportivas, pero ello solo es posible desde la visibilidad que le otorga su condición de deportista de elite. Al margen de esos supuestos excepcionales, la ecuación es bastante simple: cuanto mejor sea el rendimiento deportivo del futbolista, mayor será el reclamo mediático y mayores serán sus emolumentos.

En consecuencia, si son las actuaciones deportivas las que generan el valor de los futbolistas, tanto por la parte que respecta al aspecto puramente deportivo (derechos

que se pueden extraer de la imposición indirecta es la utilización de los umbrales para distinguir dentro de las operaciones internacionales entre aquellas de mayor importancia cuantitativa –y por ende, cualitativa– en las que hay que actuar escrupulosamente tratando de depurar cuál es el criterio de asignación de la potestad de gravamen más respetuoso con los principios generales en los que se basa el sistema; y aquellas otras, que por su importancia marginal o menor, no está suficientemente justificada la búsqueda de la perfección en la coherencia de los principios aplicables, que puede sacrificarse en aras de la simplificación”.

federativos, salario, etc.⁸⁴⁴), como por aquella otra que se refiere a su imagen mediática, desde este enfoque sí resulta razonable que el país donde se lleva a cabo tal actuación tenga potestad para gravar las rentas que el futbolista obtenga de ella, potestad que no solo se vería justificada por la presencia física del futbolista en su territorio, sino, sobre todo o con mayor énfasis, porque se trata del lugar donde se realizan las actividades generadoras del valor económico del jugador. De esta forma, además, estaríamos delimitando un punto de conexión que verdaderamente justifica el tratamiento diferenciado que los convenios dispensan a artistas y deportistas frente al resto de trabajadores, pues ni la presencia física en el país de la fuente, ni la capacidad de generar cuantiosos ingresos en espacios cortos de tiempo, son factores que realmente sirvan para diferenciar a unos de otros.

Así pues, como venimos indicando, el enfoque BEPS legitima la actual configuración del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, es decir, legitima que el país de la fuente tenga potestad para gravar las rentas que el futbolista obtenga directamente por la actuación en su territorio en calidad de deportista y aquellas otras, incluidos los ingresos por la explotación de sus derechos de imagen, que se entiendan estrechamente conectadas con dicha actuación. Sin embargo, aún deberíamos responder a otra cuestión fundamental: ¿qué ocurre con aquellas otras rentas que puede percibir el futbolista por la explotación de su imagen sin necesidad de estar presente en el territorio donde se lleva a cabo tal explotación? Porque, no nos engañemos, el principal foco de conflictividad, y así lo atestiguan los múltiples casos que han sido regularizados en España en los últimos años, no se encuentra en la falta de declaración o en el traslado de las rentas que los futbolistas perciben de su actividad deportiva (que parece haber sido durante todos estos años la principal preocupación del Comité de Asuntos Fiscales), sino en la ocultación, a través de sofisticadas estructuras empresariales, de los ingresos derivados de la explotación comercial de su imagen, ingresos que, como decíamos, no exigen la presencia física del titular de la imagen. Y aunque este tipo de actuaciones evasivas normalmente son atacables a través de diferentes mecanismos antifraude, tanto de carácter convencional, como de corte doméstico (regímenes de transparencia fiscal, cláusulas anti-abuso generales y específicas, normas anti-paraísos, etc.⁸⁴⁵), no estaría de más que, en aras del principio de seguridad jurídica, el tratamiento de esta modalidad de rentas quedara configurado de una manera más clara en los convenios para evitar la doble imposición, pues como vimos en su momento, las rentas que derivan de la explotación comercial de la propia imagen no encuentran un encaje pacífico en el Modelo de Convenio de la OCDE, ya que, de un lado, su inclusión en el artículo 17 solo procede cuando se trata de ingresos estrechamente conectados a una concreta actuación en calidad de deportista (es decir, en supuestos en los que el futbolista estará presente en el país de

⁸⁴⁴ Recordemos que el contenido económico de los derechos federativos es el valor que un determinado club está dispuesto a satisfacer a otro para hacerse con los servicios de un jugador de su plantilla. Pues bien, tanto ese contenido económico, como el sueldo que un futbolista puede exigir a la hora de negociar su vinculación contractual con un equipo, van a depender de la trayectoria y del rendimiento deportivo de dicho futbolista.

⁸⁴⁵ Recordemos, por ejemplo, que los dos supuestos más comentados en los últimos años en nuestro fútbol (los casos de Lionel Messi y Cristiano Ronaldo que analizamos en el Capítulo V), fueron resueltos a través de una figura tan elemental dentro del ordenamiento tributario de cualquier país moderno como es la simulación (artículo 16 de la Ley General Tributaria).

la fuente) y, del otro, su posible calificación como canon se deja a la suerte de lo que disponga la legislación doméstica del país de la fuente.

Para otorgar una mayor claridad al tratamiento de estos ingresos en los convenios se abren, entonces, dos posibilidades. O bien extender el ámbito de aplicación del artículo 17 a las rentas indirectamente vinculadas a las actuaciones deportivas, entre las que cabría incluir la parte proporcional del total de ingresos obtenidos por la explotación comercial de la imagen del deportista a nivel mundial, o bien especificar y otorgar prioridad a su calificación como canon, de tal manera que el país donde se lleve a cabo la explotación de la imagen del futbolista pueda someter a tributación, si así lo establece el precepto dedicado a los cánones en el convenio que resulte aplicable, los ingresos que aquel obtenga de dicha explotación, aún sin necesidad de que el jugador haya estado físicamente presente en su territorio.

Entre tales opciones, son varias las razones que nos llevan a decantarnos por la segunda de ellas. En primer lugar, porque no creemos que exista un vínculo suficiente para otorgar potestad tributaria al país donde un deportista realiza una actuación deportiva puntual sobre rentas que pueden tener una conexión mucho más estrecha con otro país. Es cierto, como ya hemos apuntado, que esa actuación puede contribuir a generar o aumentar el valor de su imagen mediática, pero si la efectiva explotación económica de ese valor se produce en el mercado de otro Estado, resultaría injusto que la potestad tributaria sobre tales rentas se atribuyera a una jurisdicción distinta de aquel, y si así se hiciera estarían favoreciéndose los supuestos de doble e, incluso, triple imposición, que es justo lo que se trata de evitar⁸⁴⁶. En segundo lugar, porque consideramos que la naturaleza y los especiales rasgos del derecho a la propia imagen (o mejor dicho, de su vertiente económica), en tanto que activo intangible de escasa o nula materialización física y, por tanto, de fácil deslocalización, encajan a la perfección con la definición de cánones que contiene el Modelo de Convenio de la OCDE, lo que justificaría que se diera a los ingresos por la cesión de aquellos derechos el mismo tratamiento que se otorga a otras retribuciones ligadas a la cesión de elementos de la propiedad intelectual o industrial, tratamiento que, recordemos, en la gran mayoría de convenios bilaterales consiste en permitir la tributación de tales rentas en el país de la fuente a un tipo máximo de gravamen, separándose así de la regla que establece el artículo 12 del Modelo de

⁸⁴⁶ Supongamos, por ejemplo, que un futbolista residente en España suscribe un contrato publicitario con una empresa china para llevar a cabo una campaña publicitaria en dicho país. Ese futbolista realiza la mayor parte de sus actividades deportivas en España, pero también disputa varios partidos de competición internacional en otros países europeos. Ante tal situación, como ya sabemos, España podría gravar al futbolista residente por su renta mundial, incluidos los ingresos que obtenga por la referida campaña publicitaria. Por su parte, China, si considera que los ingresos por la explotación de su imagen han de ser calificados como cánones, podría someterlos a tributación a un tipo máximo del 10% (ex. Artículo 12 del Convenio entre España y China). Pero es que si se adoptara un enfoque más amplio del ámbito de aplicación del artículo 17, de tal forma que se incluyeran en el mismo las rentas indirectamente vinculadas a las actuaciones del jugador en el extranjero, cualquiera de los países europeos donde el futbolista disputase algún partido podría exigir igualmente el gravamen de la parte proporcional de los ingresos obtenidos en China, lo que, como decíamos, conduciría a un supuesto de triple imposición. Por reducción al absurdo, semejante opción interpretativa debe ser abiertamente descartada.

Convenio de la OCDE, en virtud del cual solo se admite el gravamen de estas rentas en el país de la residencia⁸⁴⁷.

Esta, sin embargo, no es una solución exenta de problemas, pues como decíamos, la localización de los ingresos que derivan de una explotación comercial de este tipo, que puede darse en ámbitos geográficos verdaderamente amplios, e incluso a escala mundial, no resulta sencilla. Imaginemos, por ejemplo, el supuesto de un futbolista que cede su imagen a una marca de ropa deportiva para que sea utilizada en un anuncio publicitario que será emitido a través de diferentes canales de comunicación en todo el mundo. ¿Estaría justificado que todos y cada uno de los países donde el anuncio fuera emitido pudieran someter a gravamen una parte proporcional de los ingresos que el futbolista obtuviera por dicha cesión? O aún más importante, ¿resultaría factible tal gravamen? ¿a qué criterios o parámetros habría que atender para determinar la parte proporcional de los ingresos que cada país podría someter a tributación? En nuestra opinión, ante tales circunstancias el gravamen no resultaría ni justificado (pues el vínculo con cada uno de esos países sería demasiado débil) ni factible (porque sería prácticamente inviable que, ni por vía de retención, ni por vía de autoliquidación, el futbolista cumpliera con sus obligaciones tributarias en todos los países implicados -que, como decíamos, pueden constarse por decenas-), de ahí que esta solución deba ser descartada.

Creemos, por tanto, que la solución debe ser similar a la que arbitra el artículo 17 para las rentas que derivan de las actuaciones deportivas, de tal forma que el tratamiento de los rendimientos por la explotación de la propia imagen en calidad de cánones dependa de la especial vinculación de tales rendimientos con el Estado donde se lleve a cabo su explotación comercial (mediante el criterio de la “*close connection*”). Así pues, si un deportista suscribe un contrato publicitario con una empresa con arreglo al cual esta queda facultada para utilizar su imagen con fines promocionales en un determinado país, consideramos que dicho país sí debería tener potestad de gravamen sobre los ingresos obtenidos por el deportista con motivo de aquel contrato. En cambio, si el contrato faculta a la empresa para utilizar la imagen del deportista en una campaña de carácter global o regional, afectando a multitud de países, entendemos que no se daría la estrecha conexión necesaria y, por tanto, que ninguno de esos países debería verse facultado para someter a gravamen los ingresos que deriven de la cesión de tales derechos (en ese caso sería el país de la residencia el legitimado para someter a gravamen esos ingresos).

Atendiendo a todo lo razonado, no podemos alinearnos con aquellos autores que, desde hace ya varias décadas, vienen exigiendo la supresión de la regla especial que contiene el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, la solución que proponemos, en una

⁸⁴⁷ CUBERO TRUYO (2018), pág. 254, explica la separación de los Convenios del criterio que sigue en este punto la OCDE de la siguiente manera: “No es casualidad que el ámbito en el que se produce la más flagrante desobediencia al Modelo de la OCDE por parte de los Convenios, posicionándose estos en contra de la exención en el país de la fuente, sea el de los cánones. Los cánones, en cuanto que retribuciones ligadas a la cesión de elementos de la propiedad intelectual o industrial o de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, representan un sector de operaciones de escasa materialización física y por tanto de delicada ubicación geográfica. En ese sector y en esa disyuntiva sobre la exención o el gravamen -aunque limitado- en el país de la fuente, que es una disyuntiva entre países exportadores o importadores de tecnología u otros elementos avanzados, se pudo entrever por adelantado algo de lo que está ocurriendo en nuestros días, donde las principales dudas de la fiscalidad internacional en cuanto a dónde y cómo deben ser gravadas las rentas afectan sobre todo a sectores económicos novedosos de desarrollo vertiginoso en los últimos tiempos”.

línea diferente, se encamina, como enseguida desarrollamos, a idear un sistema de tributación que evite los tradicionales (y actuales) problemas que el gravamen en la fuente de artistas y deportistas ha venido (y viene) ocasionando.

2. APORTACIÓN DEL AUTOR: SISTEMA DE ‘VENTANILLA ÚNICA’ PARA FACILITAR LA TRIBUTACIÓN EN LA FUENTE DE FUTBOLISTAS Y CLUBES

Tal y como acabamos de exponer, entendemos que, dentro del contexto fiscal que parece haber quedado esbozado en la era post-BEPS, la supresión del artículo 17 no resultaría aconsejable, sino que, más bien al contrario, la experiencia que resulta de su ya dilatada trayectoria debería servirnos para prestar especial atención a los riesgos y problemas que podrían plantearse en un escenario en el que quizás, a medio o largo plazo, la tributación del resto de trabajadores y profesionales independientes también acabe descansando sobre el principio de tributación en la fuente (al menos en mayor medida que en nuestros días).

Las propuestas que planteemos deberían ir, por tanto, en la dirección de tratar de solucionar, o por lo menos atenuar, las situaciones problemáticas que los deportistas encuentran a la hora de afrontar la tributación en la fuente de las rentas que obtienen por sus actividades en el extranjero, problemas que, como hemos puesto de manifiesto en los capítulos anteriores, tienen mucho que ver con las costosas cargas administrativas que deben soportar para cumplir con sus obligaciones fiscales como sujetos no residentes en múltiples países con los que no tienen una vinculación mínimamente estable, más allá de haber estado presentes en su territorio durante unos cuantos días para llevar a cabo una actuación deportiva de manera puntual.

Y, si bien se dan en otros ámbitos impositivos, lo cierto es que ya contamos con antecedentes en nuestro ordenamiento que nos pueden servir de guía y ejemplo para arbitrar un sistema de tributación en la fuente para artistas y deportistas que sea ágil, sencillo y eficaz y que, en definitiva, evite las trabas administrativas que afloran con el sistema actual. Nos referimos a los sistemas de ‘ventanilla única’ que, desde hace ya cerca de dos décadas, vienen operando a nivel europeo en el campo de la imposición indirecta con resultados muy positivos, como prueba el hecho de que cada vez sea más amplio su ámbito de aplicación. Se trata de un sistema que todavía puede calificarse de emergente, pero con tendencia manifiesta a la consolidación y a la extensión en nuevas áreas.

2.1. Antecedentes similares en la normativa fiscal europea: el creciente protagonismo del sistema de ventanilla única en el IVA

Si hay un escenario especialmente sensible a los obstáculos fiscales transfronterizos, ese es el de la Unión Europea, donde la protección del mercado común exige que se tomen las medidas necesarias para que los ciudadanos y los trabajadores europeos puedan disfrutar de manera efectiva de las libertades de circulación y participar plenamente en ese mercado único. Por ello, la Comisión Europea ha recalcado en varias ocasiones la necesidad de adoptar medidas que ayuden a resolver los problemas de doble imposición en la Unión Europea de forma definitiva y más allá de las soluciones que aportan los convenios fiscales bilaterales. Véanse, en este sentido, las Comunicaciones de la Comisión de 20 de diciembre de 2010, sobre la eliminación de las barreras fiscales

transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la Unión Europea⁸⁴⁸, y de 11 de noviembre de 2011, sobre la doble imposición en el mercado único⁸⁴⁹.

En la primera de ellas, la Comisión abogaba por entablar un diálogo con las administraciones tributarias de los diferentes Estados miembros, así como con las demás partes interesadas, para buscar posibles soluciones a esos obstáculos fiscales transfronterizos a los que se enfrentan los ciudadanos de la Unión Europea, proponiendo para ello algunas directrices que resultan muy interesantes al objeto que ahora nos ocupa:

- Por un lado, la Comisión propone establecer ventanillas únicas centrales en las administraciones tributarias a través de las cuales los trabajadores itinerantes y los inversores puedan no sólo solicitar información pertinente y fiable en materia fiscal sino pagar directamente los impuestos y obtener los certificados necesarios para las autoridades fiscales de su país de origen.
- Igualmente, se hace hincapié en la necesidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a escala transfronteriza y para ello se recomienda buscar una mayor similitud de los formularios de declaración y devolución de los impuestos, traduciendo la información a otros idiomas oficiales de la Unión Europea y recurriendo en mayor medida a las tecnologías de la información.
- Por último, la Comisión insta a los Estados miembros a que adopten normas especiales en favor de los trabajadores fronterizos e itinerantes que reflejen la interacción de los sistemas fiscales y de seguridad social de los diferentes Estados miembros.

Pues bien, dentro de esta estrategia anti-obstáculos fiscales, ya se han adoptado ciertas medidas que se encuentran firmemente consolidadas a nivel de la Unión Europea, concretamente en el ámbito de la imposición indirecta. Hablamos de la ventanilla única del IVA, mecanismo que, en síntesis, tiene como objetivo principal simplificar las obligaciones tributarias de aquellos operadores que, al realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios transfronterizas en varios Estados miembros, han de cumplir con sus obligaciones en materia de IVA en más de un Estado.

Para encontrar la primera referencia a este mecanismo en el ordenamiento jurídico europeo nos debemos remontar al año 2000, cuando la Comisión presentó una Propuesta de Directiva de IVA en la que, por primera vez, se contemplaba que, para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en la Unión Europea, los operadores económicos establecidos en países terceros que prestaran determinados servicios por vía electrónica, un tipo de servicios que se localizaban y, por tanto, debían tributar en el Estado miembro donde residiera el cliente (incluso aunque el cliente fuera un particular), tendrían la posibilidad de optar por un número único de identificación a efectos del IVA que sería válido para el conjunto de la Unión Europea⁸⁵⁰. Fue finalmente la Directiva (UE) 2002/38/CE, de 7 de mayo de 2002, la que, siguiendo la propuesta de la Comisión,

⁸⁴⁸ Comunicación (UE) 2010/769 de la Comisión, de 20 de diciembre de 2010.

⁸⁴⁹ Comunicación (UE) 2011/7122 de la Comisión, de 11 de noviembre de 2011.

⁸⁵⁰ Propuesta de Directiva UE 2000/349, presentada por la Comisión el 7 de junio del 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica.

introdujo un régimen especial opcional para que los referidos operadores establecidos fuera de la Unión pudieran identificarse a efectos del IVA en un único Estado miembro, de tal forma que solo tendrían que presentar una declaración de IVA en dicho Estado, declaración en la que se incluirían los datos relativos a sus operaciones en toda la Unión Europea, evitando así tener que presentar una declaración por cada Estado miembro donde dicho sujeto hubiera operado⁸⁵¹.

Tal y como reconoce la Comisión Europea, se trata de un mecanismo que permite a los operadores utilizar un solo número de identificación a efectos del IVA para todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en la Unión Europea y, a su vez, que les permite presentar las declaraciones del IVA en un portal electrónico único, desde el cual se transmiten los datos automáticamente a los distintos Estados miembros donde los operadores hayan entregado los bienes o prestado los servicios, es decir, se trata de un sistema que facilita a los proveedores el cumplimiento de sus obligaciones cuando sean deudores del impuesto en uno o más Estados miembros en los que no estén establecidos o en el que no estén identificados a efectos del IVA. Además, señala la Comisión que, con el mecanismo de ventanilla única, el Estado miembro en el que el sujeto pasivo figura identificado a efectos del IVA obtiene una visión completa de las operaciones realizadas por este último en el conjunto de la Unión Europea, de tal modo que se mantiene la calidad general de los controles y se garantiza el pago del IVA en toda la Unión Europea⁸⁵².

A consecuencia de los buenos resultados alcanzados y dado el aumento en el número de servicios que se entienden localizados en el país de destino, es decir, en el país donde se encuentra establecido el adquirente del bien o servicio, el sistema de ventanilla única ha ido extendiendo su ámbito de aplicación y en la actualidad ya pueden hacer uso de este sistema todos los operadores (tanto los que se encuentran establecidos en la Unión Europea como fuera de ella) que prestan servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos, y, a partir del año 2021, también podrán utilizarlo todos los operadores que realicen ventas a distancia de bienes y, en el caso de los operadores establecidos fuera de la Unión, todos aquellos que presten cualquier tipo de servicios a consumidores finales establecidos en la Unión Europea⁸⁵³. Además, la nueva regulación de estos sistemas especiales establece un umbral mínimo en virtud del cual las pequeñas empresas que realicen ventas cuyo importe no sobrepase los 10.000 euros anuales podrán seguir liquidando el IVA en el Estado miembro donde se encuentren establecidas. De este modo, con el objetivo de simplificar la normativa y aligerar las cargas administrativas para las empresas de reducida dimensión que realizan este tipo de operaciones, el IVA

⁸⁵¹ Directiva (UE) 2002/38, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

⁸⁵² Véase, en este sentido, la exposición de motivos de la Propuesta de Directiva UE 2005/334, presentada por la Comisión el 20 de julio de 2005, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios.

⁸⁵³ Modificaciones introducidas en virtud de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes; el Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA; y el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.

sobre las ventas transfronterizas inferiores a 10.000 euros se podrá gestionar a nivel doméstico y dichas entidades no tendrían que utilizar la ventanilla única europea, pudiendo considerar que todas esas operaciones se localizan en su país de residencia y, en consecuencia, liquidando todas sus obligaciones fiscales, incluidas las devengadas en operaciones realizadas con clientes de otros Estados miembros, con la Administración tributaria del país donde se encuentran establecidas.

Pues bien, estos antecedentes que, como decíamos, han supuesto todo un éxito en el funcionamiento del IVA a nivel europeo, nos pueden servir de gran utilidad como referencia a la hora de idear un sistema que permita a los futbolistas, a los clubes y a otros deportistas en situaciones similares, poder cumplir con sus obligaciones fiscales en todos aquellos países donde llevan a cabo actuaciones deportivas y, en consecuencia, donde se ven obligados a tributar en virtud del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE. Es cierto que lo deseable sería que tal sistema se pudiera implantar a nivel mundial, y quizás tal aspiración no resulte del todo descartable a largo plazo⁸⁵⁴, pero en la actualidad una propuesta en tal sentido resultaría ciertamente ilusoria, y es por ello por lo que creemos que los esfuerzos deberían focalizarse en instaurar un sistema común a nivel de la Unión Europea, pues son varios los motivos que nos invitan a pensar en su viabilidad. En primer lugar, porque, como ya hemos indicado, dos de las líneas maestras que ha marcado la Comisión Europea para poner remedio a los obstáculos fiscales transfronterizos son, por un lado, establecer ventanillas únicas centrales en las administraciones tributarias de los distintos Estados miembros a través de las cuales los trabajadores itinerantes y los inversores puedan pagar directamente los impuestos devengados en otros Estados y, por otro, facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales tratando de lograr una mayor similitud de los formularios de declaración y devolución de los impuestos. En segundo lugar, porque la prohibición de todo trato discriminatorio a los residentes de otros Estados miembros y las directrices que en esta materia ha ido marcando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, hacen que los ordenamientos tributarios de los diferentes países europeos se encuentren en la actualidad ciertamente armonizados, lo cual facilitará la interacción de sus sistemas fiscales a la hora de llevar a la práctica el mecanismo de la ventanilla única. Por último, porque aunque es cierto que existen algunas competiciones internacionales que obligan a los futbolistas residentes en países de la Unión Europea a disputar partidos fuera de la Unión, se trata de situaciones menos frecuentes: siendo mucho más habituales los desplazamientos intra-Europa, pues son las competiciones continentales (*Champions League* y *Europa League*) las que disputan todos los años y de manera regular los clubes de fútbol europeos, el porcentaje de actuaciones intra-Unión resulta claramente dominante.

Por todo ello entendemos que implantando un sistema de estas características a nivel de la Unión Europea estarían cubiertas gran parte de las situaciones conflictivas que pueden

⁸⁵⁴ Buena prueba de que no es descartable la adopción de medidas fiscales consensuadas a nivel internacional y con efectos directos sobre los ordenamientos de multitud de países es la firma del reciente Convenio multilateral auspiciado por la OCDE para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. *Vid. supra*, notas 633 y siguientes.

padecer tanto los futbolistas, como los clubes residentes en los distintos Estados miembros⁸⁵⁵.

Desde nuestro punto de vista, es difícil encontrar un escenario en el plano internacional que cuente con unas características tan propicias como lo son las de la Unión Europea para poner en marcha un sistema pionero de tributación interestatal que bien podría ser la antesala de lo que esté por venir en un futuro más o menos lejano a nivel global.

2.2. El papel de la ventanilla única en la imposición directa como sistema encaminado a agilizar y facilitar la tributación de los no residentes en el país de la fuente

Cuando hablamos de la ventanilla única en el ámbito de la imposición directa estamos haciendo referencia a un sistema que permita a los sujetos residentes en un determinado Estado cumplir desde ese Estado con las obligaciones fiscales, tanto formales (presentación de declaraciones y/o autoliquidaciones), como materiales (ingreso de la deuda tributaria), que pueda tener con otros Estados.

En el caso de la imposición indirecta esto puede ocurrir cuando un empresario realiza operaciones transfronterizas que no se localizan en el país de origen (es decir, en el Estado donde se encuentra establecido el empresario que vende el bien o presta el servicio), sino en el de destino (en el Estado donde se encuentra establecido el adquirente del bien o servicio). Si no existiera el sistema de ventanilla única, ese empresario tendría que repercutir, declarar, liquidar e ingresar el IVA correspondiente en cada uno de los Estados donde realice operaciones de las que se entienden localizadas en destino, de ahí que, en aras de facilitar la gestión del impuesto y de evitar las excesivas cargas administrativas que supondría tener que cumplir con todas esas obligaciones en un Estado en el que el contribuyente no se encuentra establecido, se le permita hacerlo desde su propio Estado (desde el Estado en el que está establecido o se encuentra identificado) a través de este tipo de sistemas.

Este principio de tributación en destino equivaldría al principio de tributación en la fuente en lo que a la imposición directa se refiere, de ahí que consideremos que los sujetos que, en virtud de este último principio, se ven obligados a tributar en países en los que no son considerados residentes fiscales, se encuentran en una situación comparable a aquellos

⁸⁵⁵ Además, y volvemos con ello a la valiosa referencia que nos ofrece el IVA, la aplicación plena y bidireccional del sistema en el ámbito interno de la Unión Europea resultaría compatible con la aplicación del sistema, con ligeras variantes, en relación con países terceros. Del mismo modo que en los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y en los prestados por vía electrónica conviven el régimen de la Unión y el régimen exterior a la Unión, no habría por qué descartar el ofrecimiento a deportistas o clubes de países terceros de un régimen simplificado de liquidación del impuesto, acumulando en una sola declaración en el país de la Unión seleccionado las rentas correspondientes al total de sus actuaciones en el territorio de los Estados miembros. Téngase en cuenta en las relaciones con países terceros que concurren dos tipos de situaciones: las de los futbolistas o clubes residentes en la Unión Europea que obtienen rentas en países terceros y deben pagar en ellos el impuesto como no residentes (vertiente esta en la que los interesados en lograr esa tributación procedente deben de ser los propios países terceros como países de la fuente); y las de los futbolistas o clubes de países terceros que obtienen rentas en países de la Unión Europea y deben pagar en estos el impuesto como no residentes (es en esta vertiente donde la Unión Europea debe tener su interés prioritario, el lógico interés en obtener la recaudación procedente y para ello, les conviene habilitar medios que faciliten el pago del tributo por parte de los sujetos no residentes implicados). Por tanto, la aplicabilidad del régimen podría tener esta otra faceta añadida.

empresarios que realizan operaciones que, a efectos de IVA, se entienden localizadas en países en los que no están establecidos. Es por ello por lo que, coincidiendo con ciertos autores⁸⁵⁶, la ventanilla única del IVA es un sistema perfectamente aprovechable en el ámbito de la imposición directa y, más concretamente, en el ámbito de la tributación internacional de sujetos no residentes, de ahí que a continuación expliquemos las razones que, a nuestro entender, aconsejan la adopción de un sistema similar a este para los deportistas que desarrollan su profesión a nivel europeo y, posteriormente, exponamos los requisitos que tal sistema tendría que reunir para que fuera un sistema viable y eficaz en la práctica.

2.2.1. Razones que aconsejan la implantación de un sistema de ventanilla única en el fútbol y otras modalidades deportivas con alto grado de internacionalización

Como ya hemos explicado, en el caso del fútbol, así como en el de otras modalidades deportivas de fuerte internacionalización, se encuentran presentes los dos factores necesarios para que nos situemos ante un escenario muy parecido al que se da en la Unión Europea con el IVA de aquellas operaciones comerciales que se localizan en destino. Por un lado, la aplicación indiscriminada del principio de tributación en la fuente en virtud al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (el principio de tributación en la fuente en la imposición directa viene a ser el trasunto del principio de tributación en destino en la imposición indirecta). Por otro lado, los constantes desplazamientos al extranjero que los clubes de fútbol y sus jugadores han de realizar para participar en eventos deportivos que tienen lugar fuera de su país de residencia. La combinación de ambos factores hace que estos sujetos se vean obligados a tributar regularmente en países en los que carecen de una vinculación estable.

De esta forma, si en el ámbito del IVA no fue casualidad que el sistema de ventanilla única se estrenara con los servicios electrónicos, pues se trata de un tipo de servicio que puede ser prestado con gran facilidad a clientes localizados en otros países, en la esfera de la imposición directa tampoco debería sorprender que este tipo de sistema se pusiera en marcha para uno de los colectivos que se encuentra expuesto de una manera más clara a la prestación de sus servicios en el ámbito internacional: los artistas y deportistas.

Por ello, tampoco nos debe extrañar que otros autores hayan lanzado propuestas similares a la nuestra. Así, hace ya más de dos décadas, SANDLER y EVANS fueron los primeros que apuntaron en esta dirección. EVANS fue pionero proponiendo un régimen fiscal para deportistas que consistiera en una única declaración en el país de residencia, al considerar que solo un sistema de ese tipo podría proporcionar la uniformidad necesaria para reconciliar los intereses de los propios deportistas con el de los países donde estos llevan

⁸⁵⁶ CUBERO TRUYO (2018), págs. 261 a 263, analiza la posibilidad de utilizar el sistema de ventanilla única del IVA como referencia para el diseño futuro de la tributación de los establecimientos permanentes. En tal sentido, intuye el autor que puede haber pronto avances en el empleo de fórmulas coordinadas de reparto de la recaudación correspondiente al país o países con los que se relacione la entidad o el establecimiento permanente. Para que un sistema así pudiera tener éxito en el ámbito de la imposición directa, el autor valora positivamente el auge que estamos viviendo de los instrumentos multilaterales de concertación en el ámbito fiscal y en particular con la relevancia que ha adquirido todo lo relativo al Proyecto BEPS, en lo que considera una prueba más de la trascendencia creciente de los fenómenos de *soft law*, lo que le conduce a mantener un cierto optimismo sobre la posible adaptación del mecanismo de ventanilla única en el ámbito de imposición de los establecimientos permanentes.

a cabo sus actividades⁸⁵⁷. SANDLER, por su parte, abogaba por un sistema de tributación para artistas y deportistas que estuviera basado en los acuerdos multilaterales y en la recaudación impositiva por parte de un solo Estado, pues entendía que la redistribución de los impuestos recaudados entre los distintos Estados implicados es una cuestión que no debería afectar a los contribuyentes⁸⁵⁸.

DUNLOP también sugiere, si bien centrandolo en el continente americano, que la tributación internacional de los deportistas se aborde a través de un convenio multilateral entre todos los países implicados⁸⁵⁹, y APPLEBY, por su parte, apuesta por un régimen multilateral que se apoye en una agencia central de retenciones a través de la cual los deportistas puedan satisfacer sus obligaciones tributarias con los diferentes países donde hayan realizado actuaciones deportivas⁸⁶⁰.

Las mismas razones que arguyen estos autores, así como las que viene esgrimiendo la Comisión Europea en sus Comunicaciones desde hace años⁸⁶¹, son las que nos llevan a pensar que la solución a los problemas que genera la aplicación práctica del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (habiendo descartado, como ya hicimos, su supresión) debe pasar por implantar un sistema de tributación ágil y simplificado que permita a los futbolistas y a los clubes cumplir desde su país de residencia con las obligaciones fiscales que se entiendan devengadas en otros Estados miembros. Tal sistema consistiría, básicamente, en aprovechar la declaración del impuesto sobre la renta que tanto unos como otros han de presentar con carácter periódico en su país de residencia, para declarar y desglosar en ella los ingresos percibidos y los gastos soportados en cada Estado miembro, así como, en su caso, las retenciones que le hubieran sido practicadas, de tal forma que, mediante las oportunas operaciones de liquidación, el contribuyente obtendría una única ‘factura fiscal’ que tendría que ingresar en su país de residencia para que fuera este el que, a posteriori, se encargara de redistribuir la parte de los impuestos recaudados que correspondiese a cada uno de los países implicados.

De esta manera, se evitaría, por un lado, que futbolistas y clubes tuvieran que presentar una declaración en cada uno de los Estados miembros donde realizasen actividades deportivas, paliando las dificultades que ello comporta (modelos declarativos redactados en un idioma extranjero, desconocimiento de la normativa y de los trámites administrativos, nombramiento de representantes ante las autoridades fiscales locales, costes de asesoramiento profesional, etc.). Además, como vimos en su momento, la propia configuración del artículo 17 provoca que, en determinadas ocasiones, el

⁸⁵⁷ EVANS (1995), págs. 309 y siguientes: “A uniform system will materialize if an agreement is consummated among several countries hosting foreign athletes that specifies the way in which foreign athletes will be treated for tax purposes. This uniformity, in turn, would reconcile the respective interests of those involved; specifically, the athletes who are interested in uniform approaches to taxation across countries and simplified tax systems, and the source countries who seek to ensure complete taxation of the income earned within their borders and in retaining their proper share of that income”.

⁸⁵⁸ SANDLER (1995), pág. 347: “Ideally, arrangements for the allocation of taxes collected under the withholding tax regime should be made at a multilateral level. Taxpayers should not care where their income tax is paid provided it is paid only once (probably in accordance with the marginal rates in the State of residence). How States actually carve up the tax collected in one State is a matter for the States themselves to resolve and should not involve the taxpayer”.

⁸⁵⁹ DUNLOP (2006), págs. 247 a 249.

⁸⁶⁰ APPLEBY (2011), págs. 643 a 646.

⁸⁶¹ Vid. *supra*, notas 848 y 849.

deportista no pueda presentar la declaración en el país de la fuente más que por mera estimación, pues si se trata de una declaración trimestral (como sucede, por ejemplo, en España para determinados tipos de rentas) es posible que aquel no disponga de toda la información necesaria para poder realizar correctamente su declaración hasta que finalice el año (número total de días de trabajo -tanto fuera como dentro de su país de residencia- en el cómputo anual, ingresos anuales percibidos por distintos conceptos, etc.). En consecuencia, si se evita que el futbolista tenga que presentar este tipo de declaraciones en calidad de no residente, se estaría evitando también el riesgo de que se presenten declaraciones inexactas o incompletas.

Por otro lado, consideramos que el hecho de que se ‘centralice’ toda la información con relevancia tributaria en una sola declaración redundaría en beneficio, no solo del contribuyente, sino también del propio sistema impositivo y de la calidad de los controles tributarios. Recordemos, en este sentido, que la Comisión Europea, al implantar el mecanismo de ventanilla única en el IVA, valoraba especialmente el hecho de que el Estado miembro en el que el sujeto pasivo se identifica a efectos del IVA obtuviera una visión completa de las operaciones realizadas por este último en el conjunto de la Unión Europea, pues considera que de ese modo se mantiene la calidad general de los controles y se garantiza el pago del IVA en toda la Unión Europea⁸⁶². Algo similar ocurriría con un sistema de ventanilla única para los deportistas, sobre todo si tenemos en cuenta que los avances que se están produciendo en materia de intercambio automático de información tributaria, especialmente en el ámbito europeo, facilitan en gran medida que el país de la residencia pueda controlar y comprobar que la información proporcionada por los contribuyentes sobre sus actividades en el extranjero se corresponde con la realidad⁸⁶³.

Del mismo modo, como veremos en el siguiente epígrafe, este sistema permitiría reducir significativamente los supuestos de sobreimposición ya que, al disponer el país de la residencia de toda la información con relevancia tributaria, país que, como sabemos, es el encargado de aplicar los métodos para evitar la doble imposición, resultará más fácil que no se produzcan desajustes o descoordinaciones a la hora de llevar a la práctica la aplicación de tales métodos.

Si sumamos todas estos efectos positivos, conseguiríamos, en definitiva, eliminar buena parte de las barreras fiscales que los futbolistas y clubes encuentran a la hora de competir a nivel europeo y, con ello, se estarían asentando las bases para poner fin al desprestigio que padece el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE en este sector, desprestigio que, recordemos, ha provocado el rechazo frontal de organizaciones como la UEFA y ha llevado a una suerte de consenso para su no aplicación en los países cuyos clubes participan en las competiciones europeas que organiza dicha entidad. De esta forma, por tanto, se podría recuperar la confianza en un sistema de tributación que hasta la fecha siempre se ha visto, en un modo u otro, señalado.

⁸⁶² *Vid. supra*, nota 852.

⁸⁶³ Para CARBAJO VASCO (2016), pág. 35, es tan decisivo el impulso que se ha dado de manera reciente al intercambio de información internacional automático en materia impositiva que entiende que esta puede ser la verdadera revolución en el campo de la fiscalidad internacional y en la lucha contra la evasión fiscal directa.

2.2.2. Funcionamiento del sistema y requisitos para su viabilidad

El sistema que proponemos debe descansar en dos pilares fundamentales⁸⁶⁴: de un lado, la declaración del impuesto sobre la renta que los deportistas han de presentar con carácter periódico (por norma general, anualmente) en su país de residencia y, de otro lado, la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los distintos Estados miembros.

Respecto al primero de ellos, la declaración de la renta en el país donde el futbolista es considerado residente fiscal⁸⁶⁵, entendemos que representa, por varios motivos, el vehículo idóneo para cumplir las obligaciones fiscales en el sistema de ‘ventanilla única’. En primer lugar, porque se trata de una declaración que todo contribuyente (al menos aquellos que, como los jugadores profesionales de fútbol, perciben unos rendimientos mínimamente significativos) debe presentar con carácter obligatorio. En segundo lugar, porque en dicha declaración, normalmente (y así sucede, con carácter general, en todos los países de la Unión Europea) el sujeto residente está obligado a declarar su renta mundial, es decir, ha de incluir todos los rendimientos que obtenga a lo largo del ejercicio con independencia del lugar donde estos se entiendan obtenidos, por lo que buena parte de la información necesaria para la viabilidad del sistema ya se debe declarar en la actualidad. En tercer lugar, porque es en esta declaración donde los contribuyentes pueden hacer uso de los mecanismos para evitar la doble imposición que se les reconoce tanto en los convenios internacionales como a nivel interno, de ahí que sirva como instrumento de cierre para que todo el sistema acabe teniendo sentido desde el punto de vista de la eliminación de la doble imposición. En cuarto y último lugar, porque el extraordinario avance que han experimentado en los últimos tiempos los sistemas informáticos permite que en la actualidad la declaración del impuesto sobre la renta consista en una autoliquidación que se cumplimenta íntegramente de manera telemática y donde la mayor parte de las operaciones de liquidación son realizadas de forma automática por el propio sistema informático. Asimismo, hoy en día las administraciones tributarias disponen con carácter previo de la mayor parte de los datos con relevancia fiscal de sus residentes, al menos aquellos de carácter doméstico, lo que en un buen número de casos les permite confeccionar un borrador de la declaración que el contribuyente solo tiene que confirmar o terminar de completar. Si el intercambio automático de información tributaria en el ámbito de la Unión Europea sigue avanzando al ritmo que lo ha venido haciendo en los

⁸⁶⁴ En este punto debemos advertir que nuestra propuesta se concentra en lo que podríamos llamar el régimen de la Unión, mientras que para los países terceros, que hemos avanzado que cabría ofrecerles también un régimen de liquidación simplificada (*Vid. supra*, nota 855), ese régimen no podría basarse en la declaración del impuesto como residentes en su país de residencia sino que tendrían que seleccionar un país miembro de la Unión Europea para presentar una declaración global de todas las rentas obtenidas en los distintos Estados miembros para su posterior redistribución.

⁸⁶⁵ Como ya sabemos, en caso de que dos Estados miembros considerasen residente fiscal a un mismo futbolista tal situación debería resolverse acudiendo a las normas de desempate que establezca el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre ambos Estados. En la Unión Europea la práctica totalidad de los Estados miembros han firmado convenios bilaterales entre sí, como ocurre en el caso de España, que tiene suscritos Convenios con los 27 miembros restantes (si bien el Convenio con Dinamarca dejó de estar en vigor el 1 de enero de 2009 al ser denunciado por el país nórdico).

últimos tiempos no es descartable que en algún momento no muy lejano esos datos fiscales de los que disponen las autoridades tributarias no sean solo los relativos al país de la residencia, sino también los del resto de Estados miembros, lo que facilitaría aún más la cumplimentación semiautomática de esta declaración conjunta a nivel europeo.

En cualquier caso, siendo esta declaración-autoliquidación el instrumento a través del cual los futbolistas tendrían que cumplir con sus obligaciones fiscales en el país, o en los países, de la Unión Europea donde desarrollen su actividad deportiva, en ella habrían de incluirse los apartados necesarios para que aquellos consignaran toda la información que resulte pertinente para que el sistema pueda calcular la cuota tributaria devengada en dichos países. Nos referimos, básicamente, a las magnitudes necesarias para determinar la renta gravable, es decir, los ingresos atribuibles a las actuaciones realizadas en cada país y los gastos soportados para la obtención de dichos ingresos. Cuando se trate de ingresos o gastos que no resulten plenamente atribuibles a una concreta actuación, también habrían de incluirse aquellos otros datos o circunstancias que deban ser tenidos en cuenta para cuantificar la parte de los mismos atribuible a cada actuación: número de días de presencia física o de trabajo en el territorio del país de la fuente, número de actuaciones realizadas en cada país, número y tipo de actividades que se entienden retribuidas a tenor de un determinado contrato, etc.⁸⁶⁶

Esta obligación de declarar información relativa a las actividades realizadas en otros países tampoco supondría una novedad, pues desde el año 2016 existe a nivel europeo para determinadas entidades con un volumen significativo de negocios la obligación de presentar anualmente una declaración informativa en la que se recoja, de forma agregada, por cada país o jurisdicción donde realizan actividades económicas (de ahí que se le conozca como ‘obligación de información país por país’) la siguiente información: ingresos brutos del grupo, resultados antes de impuestos, impuestos sobre sociedades o de naturaleza análoga satisfechos y devengados, importe de la cifra de capital y otros resultados no distribuidos, plantilla media, activos materiales e inversiones inmobiliarias y lista de entidades del grupo residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas⁸⁶⁷.

El apartado de la declaración de la renta dedicado a los datos de las actuaciones deportivas realizadas en el territorio de otros Estados miembros podría tener, por lo tanto, la siguiente

⁸⁶⁶ Recordemos que, como vimos en el Capítulo IV, la cuantificación del rendimiento atribuible a una determinada actuación deportiva depende de los criterios que establezca la normativa interna del país de la fuente. En tal sentido, en aras de una mayor cohesión y uniformidad en el sistema, sería deseable que los Estados miembros acordasen seguir unos criterios similares para llevar a cabo tal cuantificación, y aunque no es un objetivo fácil, pues para ello sería necesario un acuerdo por unanimidad de todos los Estados, no debemos olvidar que la Comisión ha venido instando a los Estados miembros “a que adopten normas especiales en favor de los trabajadores fronterizos e itinerantes que reflejen la interacción de los sistemas fiscales”, lo que podría traducirse, por ejemplo, en una recomendación a los Estados miembros para que mostraran su conformidad con los criterios que establecen los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE.

⁸⁶⁷ Aunque el verdadero origen de esta obligación informativa lo encontramos en el seno del Plan BEPS (Acción 13), la Unión Europea, siguiendo la línea marcada por la OCDE y el G-20, aprobó con fecha 25 de mayo de 2016, la Directiva del Consejo 2016/881 que modifica la Directiva 2011/16/EU en relación con el intercambio obligatorio de información en el ámbito tributario y que recoge la obligación para las empresas multinacionales de elaborar y presentar la información país por país. En nuestro país, la obligación de presentar la información país por país viene recogida en la en los artículos 13.1 y 14 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

estructura (y lo mismo cabría decir, por lo que respecta a los ingresos de los clubes de fútbol, del apartado que debería ser incluido en la declaración del impuesto sobre sociedades):

Datos relativos a las actuaciones deportivas realizadas en otros Estados miembros			
Actuación núm. X			
Estado miembro de actuación:		Días de presencia física:	
Ingresos íntegramente atribuibles		Gastos íntegramente deducibles	
1	Concepto	1	Concepto
	Importe		Importe
	Pagador		Tipo de gasto
2	Concepto	2	Concepto
	Importe		Importe
	Pagador		Tipo de gasto
3	...	3	...
Ingresos parcialmente atribuibles		Gastos parcialmente deducibles	
1	Concepto	1	Concepto
	Importe total		Importe total
	Importe atribuido		Importe atribuido
	Pagador		Tipo de gasto
2	Concepto	2	Concepto
	Importe total		Importe total
	Importe atribuido		Importe atribuido
	Pagador		Tipo de gasto
3	...	3	...

No consideramos, en cambio, que deba ser el contribuyente el que tenga que indicar en su declaración datos como el tipo de gravamen aplicable en cada país, o las concretas modalidades de gastos que pueden deducirse en un país u otro, pues todos estos elementos del tributo, normalmente desconocidos para el contribuyente, deberían ser aplicados de forma automática por el sistema, pues precisamente el mecanismo de la ventanilla única lo que persigue es agilizar los trámites administrativos y facilitar el cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Para ello el sistema debería contar con una base de datos actualizada en la que se recojan los elementos esenciales de la normativa del impuesto sobre la renta de no residentes de cada Estado miembro, en síntesis: exenciones, método de cuantificación de los rendimientos, gastos deducibles, tipo impositivo y deducciones.

En consecuencia, para que verdaderamente cumpliera con el objetivo de aliviar las cargas administrativas de los contribuyentes, el sistema debería estar diseñado de tal forma que, al introducir el Estado miembro donde la actuación hubiera sido realizada, la aplicación informática cargara automáticamente los elementos del tributo relevantes con arreglo a su normativa fiscal. Así, por ejemplo, al seleccionar la casilla 'Tipo de gasto' debería desplegarse un listado con las distintas modalidades de gastos que el ordenamiento de dicho Estado permite deducir a los sujetos no residentes (gastos que, como sabemos, han

de ser los mismos que los que tienen derecho a deducir los residentes⁸⁶⁸), de tal forma que el contribuyente pudiera conocer y seleccionar los gastos concretos que podría deducir por esa concreta actuación. Del mismo modo, en la sección de los ingresos que resultan parcialmente atribuibles, al seleccionar la casilla ‘Importe atribuido’ debería abrirse un formulario que contuviera información sobre el método de cuantificación de los ingresos que establezca la normativa del Estado de la actuación y donde el contribuyente tuviera que introducir los datos pertinentes para que el sistema pudiera realizar los cálculos oportunos, y que podrían ser, por ejemplo, los días de actividad deportiva en el país de la fuente y el número total de días de trabajo a lo largo del año (si el método de atribución se basa en el número de días de actividad) o el número de actuaciones realizadas en el país de la fuente y el número total de actuaciones del año (si el método de atribución depende del número de actuaciones).

La creación de esta base de datos normativa no debería suponer una especial dificultad y podría apoyarse, por ejemplo, en una posible obligación de los Estados miembros de presentar un documento normalizado y actualizado a comienzos de cada año a través del cual se comunicara la información fiscal que a estos efectos resultare pertinente. Otra opción podría consistir en que fuese la propia Comisión Europea, a través de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, la que se encargara de crear y mantener actualizada esta base de datos, pues de hecho ya viene haciendo algo similar con la base de datos online denominada ‘*Taxes in Europe*’, que si bien no constituye una referencia a efectos legales, sí que recoge información relevante sobre los principales elementos tributarios de algunas de las figuras impositivas más importantes de cada Estado miembro⁸⁶⁹.

Una vez que el contribuyente hubiera introducido todos los datos requeridos en su declaración, sería el propio sistema el que, por un lado, debería realizar los cálculos para determinar el impuesto debido en cada uno de los Estados miembros donde actuó (cálculo que normalmente consistiría en aplicar un tipo impositivo fijo a la base imponible gravable) y, por otro lado, debería llevar a cabo las operaciones de liquidación necesarias para hallar la cuota a satisfacer en el Estado de la residencia, aplicando para ello los mecanismos para evitar la doble imposición internacional reconocidos en los convenios bilaterales o, en su caso, en su normativa interna.

Tras la presentación de la declaración, el Estado de la residencia sería el encargado de transferir a cada uno de los Estados miembros las cuotas impositivas correspondientes a las actividades que hubieran sido realizadas en su territorio. Y es en este momento donde entraría en juego el segundo de los pilares sobre los que, según indicábamos al comienzo de este epígrafe, descansaría el sistema que proponemos: la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los distintos Estados miembros. Cooperación que debería darse en un doble plano: por un lado, en el momento de liquidar y transferir los impuestos recaudados por cada Estado y, por otro lado, a la hora de llevar a cabo las oportunas inspecciones y comprobaciones tributarias, pues dado que ya solo existiría una única declaración presentada por cada sujeto pasivo, y no tantas como Estados en los que se hubiera realizado la actividad deportiva, sería el país de la residencia el que, en

⁸⁶⁸ Vid. *supra*, notas 509 y 510.

⁸⁶⁹ Puede accederse a la referida base de datos a través del siguiente enlace (en su versión en inglés): https://ec.europa.eu/taxation_customs/economic-analysis-taxation/taxes-europe-database-tedb_en

colaboración con el otro Estado miembro que así se lo requiriese, tendría que asumir la dirección de esa actividad de inspección o comprobación.

Ninguna de estas circunstancias debería suponer un obstáculo para la viabilidad del sistema, puesto que así vienen operando los Estados miembros en el ámbito del IVA desde la implantación del sistema de ventanilla única. Y, de hecho, para garantizar su buen funcionamiento, la Comisión Europea publica unas directrices para las actividades de auditoría y control de las empresas que operan a través de ese sistema. En palabras de la propia Comisión, “como las declaraciones de IVA a través de la mini ventanilla única incluirán los impuestos adeudados en varios Estados miembros de consumo, es importante que las autoridades fiscales nacionales estén de acuerdo en los siguientes aspectos: - La mejor manera para ponerse en contacto con las empresas en una auditoría - El método que las empresas deben utilizar para proporcionar la información exigida en una auditoría”⁸⁷⁰. Aunque se aclara que son solo recomendaciones que no resultan obligatorias por encima de las normas nacionales, cada directriz va acompañada de una lista de los países que han acordado aplicarla, lo que sin duda contribuye a facilitar la cooperación ente Estados.

Llegados a este punto resulta inevitable que nos hagamos una pregunta que entendemos de gran relevancia. Si a través de este sistema se estaría garantizando que cada Estado recibiera la parte de los impuestos correspondiente a los hechos imposables realizados por sujetos no residentes en su territorio, ¿seguirían siendo necesarias las retenciones en la fuente? Para responder a esta cuestión tendríamos que valorar las dos funciones principales que se atribuyen a las retenciones. De un lado, la de servir de control y aseguramiento de la tributación efectiva del contribuyente y, del otro, la de anticipar la disponibilidad de los recursos estatales. En cuanto a la primera, ya hemos señalado que, en principio, siempre que el contribuyente cumpla con la obligación de declarar las rentas mundiales en su país de residencia, el sistema propuesto garantizaría que el país de la fuente percibiese los impuestos devengados en su territorio. Desde este punto de vista, sí se podría defender la eliminación de las retenciones en el país de la fuente y confiar todo el protagonismo a las retenciones en el país de la residencia, puesto que además, de este modo, se podrían evitar las situaciones cuasi confiscatorias que denunciamos con anterioridad (remisión al apartado 1.2.1 del Capítulo VI). Sin embargo, resulta bastante improbable que los Estados acepten renunciar, al menos a corto plazo, a un mecanismo tan arraigado en los regímenes de tributación internacional, que les permite controlar los ingresos que los sujetos no residentes obtienen en su territorio y que, a su vez, permite obtener de manera anticipada parte de la recaudación fiscal anual. Por ello, para reconciliar ambas posturas y para asegurar que las retenciones en la fuente sigan desempeñando su función de control, entendemos que no deberían ser suprimidas, pero sí creemos que habría que llegar a un consenso a nivel de la Unión Europea para instaurar un sistema común de retenciones que operara de una manera más ágil y menos gravosa para el contribuyente no residente. Tal consenso tendría que pasar, a nuestro parecer, por tres parámetros fundamentales: en primer lugar, habría que fijar un tipo único de retención

⁸⁷⁰ Véanse, en este sentido, las últimas directrices publicadas en español, que pueden consultarse a través del siguiente enlace a la sede electrónica de la Agencia Tributaria (último acceso en octubre de 2019): https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/One_Stop_Shop/Informacion_general/one_stop_add_guidelines_es.pdf

que se aplicaría sobre el rendimiento bruto; en segundo lugar, precisamente por aplicarse sobre los ingresos brutos y para evitar situaciones de sobreimposición, ese tipo único debería ser relativamente bajo (en torno al 10 por 100); en tercer y último lugar, solo debería existir obligación de practicar retención cuando el sujeto pagador de las rentas tuviera algún tipo de vínculo, más o menos estrecho, con el país de la fuente (a saber, sujetos residentes, establecimientos permanentes, entidades con cierta presencia en su territorio, etc.). No se olvide en este sentido que buena parte, si no la mayor, de las rentas que habrían de tributar en el Estado de la fuente van a ser rentas satisfechas por el club del futbolista, esto es, una entidad que en el país de la fuente sería presumiblemente clasificado como sujeto no residente sin mediación de establecimiento permanente; y que son rentas que no suelen coincidir en pagos directos por la actuación realizada en la fuente sino en un prorrateo de rentas cuyo pago se produce en un momento temporal no ligado con exactitud a la actuación en el extranjero. Por lo que la retención como fórmula clásica de satisfacción instantánea del impuesto de los no residentes (*withholding tax*) y con la garantía de la intervención obligada de un sujeto sí establecido en el país de la fuente (el pagador), no funciona con naturalidad en el caso de los futbolistas y de ahí las dificultades prácticas de aplicación del gravamen en la fuente, que con el sistema de ventanilla única que nos permitimos apuntar podrían quedar resueltas.

A mayor abundamiento, la subsistencia del sistema de retenciones (aunque fuera con ese carácter residual para los casos –en absoluto predominantes– en los que el pagador del futbolista estuviera vinculado al país de la fuente) no supondría ningún impedimento para la viabilidad del sistema de ventanilla única que hemos propuesto ya que, a través de los mecanismos de intercambio automático de información, las administraciones de los diferentes Estados miembros deberían proporcionar al resto de Estados los datos correspondientes a las retenciones soportadas por cada sujeto pasivo. Al tratarse de un pago a cuenta del impuesto final, en la declaración-autoliquidación que el contribuyente tendría que presentar en su país de residencia se calcularía, al igual que se hace en la actualidad en el caso de las retenciones a cuenta del IRPF, la cuota diferencial para cada país (es decir, la cuota líquida una vez deducidas las retenciones efectivamente practicadas en la fuente), de forma que el importe de esa cuota podría ser positivo, en cuyo caso dicho importe debería ser transferido por el país de la residencia al país de la fuente (pues significaría que las retenciones practicadas en la fuente fueron inferiores a la cuota tributaria resultante), o negativo, en cuyo caso sería el país de la fuente el que tendría que devolver el importe retenido en exceso al país de la residencia para que, en función del resto de parámetros de su declaración, le fuese devuelto al contribuyente o fuera imputado a otra cuota diferencial positiva (la correspondiente al impuesto debido en el propio Estado de la residencia o, en su caso, en cualquiera de los otros Estados miembros donde el sujeto pasivo hubiera llevado a cabo actuaciones deportivas). Dado que, como acabamos de ver, en virtud de este sistema es posible que un determinado país mantenga saldos acreedores y saldos deudores con los otros Estados miembros, el importe final de los impuestos que deberían ser transferidos entre ellos podría simplificarse mediante la compensación de unos y otros saldos.

CONCLUSIONES

El fútbol profesional como máximo exponente del extraordinario grado de internacionalización que ha alcanzado el deporte de élite, especialmente en lo que a su vertiente económica se refiere

1. Prácticamente desde que fueron sentadas las bases de su configuración actual, lo que tuvo lugar en Inglaterra durante la segunda mitad del siglo XIX, el fútbol se reveló como una disciplina deportiva con la clara vocación y la perfecta aptitud de desplegarse hacia el extranjero. La expansión de este nuevo deporte, primero por Europa y después por el resto del mundo, fue cosa de unas pocas décadas, lo que provocó que de manera muy temprana las selecciones nacionales y los clubes de fútbol tuvieran la oportunidad de salir fuera de sus fronteras a enfrentarse a selecciones y equipos de otros países. De esta forma, no tardarían en aparecer las primeras competiciones internacionales específicas para este deporte y así, poco a poco, tales competiciones fueron creciendo, tanto en número como en relevancia, hasta dibujar en el mapa un calendario rebosante de eventos deportivos de carácter internacional: campeonato mundial de selecciones, torneos continentales, tanto de clubes como de selecciones nacionales, competiciones intercontinentales, etc.

2. La prematura internacionalización de esta pujante modalidad deportiva, junto a su también temprana profesionalización, permitieron que el negocio del fútbol fuera prosperando a gran velocidad durante el transcurso del siglo XX. Aunque fueron muchos los elementos que influyeron en ese incesante crecimiento, hay uno que destaca significativamente frente al resto: la llegada de la televisión. Con la gran repercusión que generaban las retransmisiones televisivas de los partidos, en especial tras la aparición de la televisión por satélite, el fútbol pasó a ser un deporte de masas, lo que provocó que el marketing y la publicidad se convirtieran en un recurso fundamental para los clubes y que los futbolistas se vieran transformados en verdaderos iconos mediáticos, lo que les permitió empezar a explotar otras fuentes de ingresos más alejadas de la dedicación puramente deportiva. A partir de entonces, las cifras de este próspero negocio se dispararían: los rendimientos de los clubes comenzaron a aumentar de manera considerable, el precio por el traspaso de jugadores se multiplicó y los ingresos de los futbolistas, tanto los deportivos como los extradeporativos, fueron incrementándose hasta alcanzar las cifras multimillonarias que hoy conocemos.

3. Dentro de este panorama de acuciada globalización en el que el fútbol se desenvuelve desde hace más de medio siglo, en los últimos años, sin embargo, venimos presenciando un fenómeno que parece ir un paso más allá en este afán por explotar a nivel internacional la vertiente económica del deporte y que hemos querido catalogar como una suerte de ‘deslocalización’ del ámbito geográfico tradicional de las competiciones deportivas, en tanto que se trata de un fenómeno que tiene como principal objetivo el de expandir por nuevos territorios el escenario, normalmente nacional, donde históricamente se habían venido desarrollando las competiciones futbolísticas ordinarias. El ejemplo más claro de este fenómeno lo encontramos precisamente en nuestro país, donde la Liga de Fútbol Profesional viene pretendiendo (por ahora sin éxito) que al menos un partido de cada temporada se dispute fuera de territorio español, concretamente en Estados Unidos. Otras competiciones futbolísticas de carácter nacional, en cambio, sí que han conseguido ya

este propósito, y en ese sentido podemos poner el ejemplo de la Supercopa de España e, igualmente, de la Supercopa italiana, cuyas últimas ediciones han tenido lugar en el territorio de países extranjeros. En esta misma línea se sitúa la vieja aspiración de algunos sectores (principalmente la Asociación de Clubes Europeos y ciertos operadores televisivos) de crear una ‘Superliga europea’, esto es, una liga de ligas donde competirían cada año y en un formato cerrado (es decir, que no admitiría la clasificación por méritos deportivos) los clubes de fútbol más importantes de las principales ligas europeas, con el evidente perjuicio que ello supondría para los campeonatos de liga nacionales.

4. Las tendencias apuntadas muestran que el fútbol, lejos de haber alcanzado su grado máximo de internacionalización, parece estar aún en plena fase de expansión, lo que, a efectos de nuestro trabajo, esto es, desde un punto de vista tributario, desencadena un gran interés, puesto que se presenta como un terreno especialmente fértil para investigar y reflexionar sobre las cuestiones de fiscalidad internacional del deporte, tanto las que tradicionalmente han atraído el foco doctrinal, como las que están surgiendo en estos últimos años a raíz del maremágnum BEPS y las que, a buen seguro, aún están por aparecer.

La hipermovilidad del futbolista y su difícil conjugación con el concepto de residencia fiscal: problemas en su localización y multiplicación de las eventuales residencias

5. Una de las primeras consecuencias de esa superlativa internacionalización que atraviesa el fútbol profesional se proyecta directamente sobre los futbolistas, que, arrastrados por la corriente expansionista, se han visto convertidos en uno de los grupos profesionales con mayor grado de movilidad laboral a escala internacional. En realidad, esta imperante movilidad es el resultado de múltiples circunstancias, pero entre todas ellas hay tres que, a nuestro modo de ver, han jugado un papel de especial relevancia. En primer lugar, la proliferación de los eventos deportivos que tienen lugar en el extranjero: competiciones y torneos internacionales de todo tipo, giras y actos promocionales, concentraciones durante la fase de pretemporada, etc. En segundo lugar, la desaparición de las barreras geográficas en el mercado de traspasos de jugadores que, a día de hoy, puede definirse como un mercado de carácter global en el que participan clubes de todo el mundo. Y en tercer lugar, el valor comercial que ha adquirido la imagen de los propios jugadores, convertida en un activo de reclamo mundial.

6. Todos estos factores hacen que sea habitual que el futbolista de élite deba desplazarse de un país a otro para ejercer su profesión o, si hablamos de actividades extradeportivas, para explotar esos otros recursos que su profesión le facilita. La duración de esos desplazamientos puede variar significativamente en función de cuál haya sido el objeto del mismo. Así, a veces se trata de desplazamientos que duran unos pocos días o semanas, lo que normalmente ocurre si hablamos de jugadores que se ven desplazados para participar puntualmente en un torneo, en una competición o en un evento promocional. En otras ocasiones el desplazamiento puede extenderse durante meses, como por ejemplo sucede cuando el futbolista es cedido temporalmente a un club extranjero, y en otras, en cambio, el desplazamiento se prolonga varios años e, incluso, puede llegar a ser un desplazamiento definitivo. De esta hipermovilidad deriva una circunstancia que no puede ser ignorada desde el punto de vista fiscal y es que cuanto más frecuentes sean los

desplazamientos del futbolista entre países menos estable será su vinculación con cualquiera de ellos, lo que en términos tributarios significa que será más difícil de localizar ese vínculo que, a efectos de su calificación como residente fiscal de un determinado Estado, se hace necesario. Recordemos que la vinculación que ha de existir entre sujeto y Estado para que este pueda gravar al sujeto de forma integral (lo que normalmente ocurre sometiendo a gravamen su renta mundial) es una de las claves para explicar la figura de la residencia fiscal y su papel como criterio de sujeción plena a la potestad tributaria de los Estados. Es cierto que estos gozan de soberanía a la hora de definir el ámbito de aplicación subjetiva de sus tributos, pero ello no significa que esa soberanía sea ilimitada, pues la misma ha de verse proyectada sobre aquellos sujetos que, de un modo u otro, guarden relación con el Estado. En consecuencia, cuando hablamos de residencia fiscal y, por tanto, de sujeción personal global a la potestad tributaria de un Estado, es necesario que el individuo esté vinculado a dicho Estado y que ese vínculo alcance unos grados mínimos de intensidad e, igualmente, cierta estabilidad.

7. Al referirnos a esa necesidad de estabilidad, sin embargo, somos conscientes de que en la mayoría de países, España entre ellos, la residencia fiscal de las personas físicas aparece configurada como una condición que se mide año a año, esto es, que se pierde o que se gana dependiendo de las circunstancias que se den o de los requisitos que se cumplan durante un determinado año, sin tener en cuenta el historial reciente o la previsible trayectoria del sujeto. En nuestro país, además, esta solución se ha visto reforzada a raíz de los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo en materia de ausencias esporádicas, pues en ellos se ha puesto el acento en el carácter estanco de los periodos impositivos a efectos de la determinación de la residencia fiscal. Frente a esa concepción tan acotada en el tiempo de la condición de residente fiscal, sería preferible, a nuestro juicio, un análisis temporal más amplio para verificar la adquisición o la pérdida de la residencia. En esta misma línea de reivindicar la toma en consideración de un periodo lo suficientemente amplio se sitúan los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE al sostener que el periodo temporal al que ha de extenderse la comparación entre el tiempo en el que el sujeto está presente en un país o en otro (a efectos de resolver los supuestos de doble residencia) ha de ser un periodo lo suficientemente dilatado como para que sea posible determinar la frecuencia, la duración y la regularidad de las estancias que configuran la rutina de esa persona. En este punto los Comentarios llegan a emplear un supuesto ilustrativo en el que se toma en consideración un periodo de cinco años, lo que nos da una idea de hasta qué punto entiende la OCDE que ha de extenderse la necesaria continuidad del vínculo entre la persona y el Estado que reclama su residencia a efectos fiscales.

8. Si al acotamiento temporal en la determinación de la residencia, le unimos el hecho de que los ordenamientos tributarios nacionales suelen contemplar varios criterios, normalmente autosuficientes, para que el sujeto sea calificado como residente, nos encontramos con que, a pesar de la ausencia de esa deseable estabilidad o continuidad que debería darse entre el futbolista y el Estado que va a someterlo a gravamen por su renta mundial, son frecuentes los supuestos en los que, paradójicamente, el jugador va a ser considerado residente fiscal en más de un país. Ante tales supuestos el riesgo de sufrir doble imposición por parte del futbolista resulta evidente, de ahí que adquieran un papel

de especial relevancia las reglas que establece el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (que son las mismas que siguen la amplia mayoría de convenios bilaterales) para resolver las situaciones de doble residencia. No obstante creemos que la configuración actual de tales reglas, y especialmente el carácter preferente que se otorga al criterio de la vivienda permanente, puede facilitar un uso interesado, cuando no fraudulento, de las mismas por parte del futbolista para ‘desempatar’ el conflicto de residencia a favor de aquel Estado donde vaya a disfrutar de un tratamiento fiscal más ventajoso. Por ello, en nuestra opinión, sería más aconsejable que el criterio convencional preferente para resolver las situaciones de múltiple residencia fuera el centro de intereses vitales, en tanto que, por un lado, se trata de un criterio que exterioriza una vinculación mucho más amplia y profunda con el Estado y, por otro, porque al individuo siempre le resultará más difícil simular un traslado de los intereses económicos (trabajo, patrimonio, inversiones, etc.) y/o personales (familia, amigos, etc.) que de la vivienda permanente.

La hipermovilidad del futbolista como causa de proliferación de rentas transnacionales y su encaje en el Derecho fiscal internacional: el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE

9. Según acabamos de indicar, la hipermovilidad del futbolista hace que entre ellos se den frecuentemente supuestos de doble residencia, lo que, como advertíamos, supone un claro riesgo de sufrir doble imposición. Sin embargo, no es esta la única circunstancia que aumenta el riesgo de que el futbolista sea gravado en más de un país, pues aún hay otro factor que puede implicar un riesgo todavía más evidente: la proliferación de rentas transnacionales. En efecto, el hecho de que el futbolista se vea obligado a desplazarse asiduamente de un país a otro en el ejercicio de su profesión provoca que el origen de sus rentas se disperse por múltiples puntos, de tal forma que, junto a las rentas domésticas, es decir, aquellas que obtiene en su país de residencia, también sea habitual la obtención de rentas de fuente extranjera. Son estas últimas las que pueden provocar situaciones de doble imposición internacional, pues como ya sabemos, es probable que, tanto el país de la residencia (como país legitimado para gravar la renta mundial del sujeto) como el país donde la renta se entiende obtenida (como país legitimado para gravar las rentas de fuente interna), pretendan su gravamen.

10. Ante este panorama, cobran una especial importancia los convenios para evitar la doble imposición y, en especial, las reglas que estos establecen para el reparto de la potestad tributaria entre países. Así, si observamos qué criterios se adoptan en relación con las facultades de gravamen en el país de la fuente, las opciones básicas son tres. Cuando el convenio rechaza la potestad de gravamen del Estado de la fuente sobre un determinado tipo de renta, depositándola en exclusiva en el país de la residencia, el riesgo de sufrir doble imposición se elimina por completo. Cuando se reconoce la potestad al país de la fuente pero limitada a un tipo máximo de gravamen, el problema de la doble imposición se ve al menos aminorado. Es, en cambio, cuando el convenio reconoce potestad sin limitación alguna al país de la fuente cuando se darán de manera más preocupante situaciones sustanciales de doble imposición y, por tanto, cuando deban entrar en juego los mecanismos para paliar los efectos negativos de este pernicioso fenómeno, que no es sino una consecuencia inevitable de la configuración actual de los sistemas tributarios (basada en la hegemonía del principio de residencia o tributación por la renta mundial, con el añadido secundario pero concurrente del principio de

territorialidad). Pues bien, justamente esa última variable es la que sucede en el caso de los futbolistas, ya que el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, así como el precepto análogo en la inmensa mayoría de convenios bilaterales, reconoce al Estado de la fuente la potestad ilimitada e incondicional de someter a gravamen las rentas de origen deportivo, es decir, las rentas que derivan de una actuación personal en calidad de deportista.

11. Se trata de una solución ciertamente excepcional (pues los preceptos que resultan de aplicación al resto de ‘trabajadores’, artículos 7 -en el caso de los trabajadores por cuenta propia, empresarios o profesionales- y 15 -para los trabajadores por cuenta ajena o dependientes- del Modelo de Convenio, exigen que se den circunstancias de cierta intensidad -establecimiento permanente, prolongación del tiempo de la actividad por más de 183 días o empleador localizado en el país de destino- para que el país de la fuente pueda someter a gravamen sus ingresos), que fue incorporada por la OCDE a su Modelo de Convenio para tratar de lidiar con los problemas a los que se enfrentaba el Estado de la residencia cuando procuraba gravar rentas que sus residentes obtenían en otros países; en definitiva, ante las dificultades de garantizar el gravamen en el Estado de la residencia provocadas, precisamente, por ese alto grado de movilidad al que venimos haciendo referencia. Así pues, podríamos decir que la hipermovilidad del deportista es a la vez su pecado y su castigo. Es, por un lado, la causa del problema, es decir, la circunstancia que provoca el afloramiento de rentas transnacionales de más difícil control en el país de residencia, pero al mismo tiempo también es la razón, de que se les otorgue ese tratamiento excepcional en los convenios, tratamiento que, como advertíamos, no hace sino confirmar el riesgo de sufrir doble imposición.

12. Dadas estas especiales circunstancias, a saber, que nos encontramos ante una regla excepcional y que su aplicación provocará, por lo general, situaciones de doble gravamen, deviene fundamental contar con cierta seguridad en la delimitación, tanto subjetiva como objetiva, del precepto. Y en ese sentido adquieren gran importancia los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, en tanto que representan la ‘guía oficial’ de interpretación de sus preceptos, de ahí que hayamos dedicado buena parte de nuestro estudio a examinar y analizar su contenido, pero también a detectar y denunciar aquellas disposiciones que, a nuestro parecer, muestran ciertas inconsistencias e incoherencias, o bien entre ellas, o bien con el espíritu general del artículo 17.

La delimitación subjetiva del artículo 17: ¿cuándo nos encontramos ante un sujeto actuando en calidad de deportista? Especial problemática en torno al factor de espectáculo y las actuaciones en público

13. El primer requisito, de carácter subjetivo, para que el artículo 17 del Modelo de la OCDE pueda resultar aplicable es que nos encontremos ante un deportista actuando en calidad de tal. Este requisito, en apariencia sencillo, esconde sin embargo un buen número de cuestiones conflictivas, pues por un lado, ni el precepto ni los Comentarios aclaran qué debe entenderse por deportista y, por otro lado, tampoco resulta fácil determinar qué condiciones deben darse para que estemos ante una actuación en calidad de deportista, siendo este un punto decisivo en el que los Comentarios al artículo 17 muestran una preocupante falta de coherencia interna.

14. Para tratar de encontrar una solución justa y coherente a estos problemas, entendemos que debemos llevar a cabo una interpretación sistemática y teleológica de los Comentarios al artículo 17, esto es, una interpretación en la que sus criterios y disposiciones sean valorados de manera conjunta y en la que no se pierda de vista la razón de ser y la finalidad última del precepto. Así pues, para poder realizar esta labor interpretativa se hace necesario identificar cuáles son aquellos factores o criterios a los que se les otorga un papel decisivo o una mayor relevancia en los Comentarios y, en ese sentido, parece claro que desde sus primeras versiones los Comentarios han puesto el acento en tres elementos cuya presencia se antoja imprescindible para la aplicabilidad del precepto: la existencia de una actuación (en inglés, *performance*), de carácter escénico (*performing nature*) y en la que se pueda apreciar un componente de espectáculo o divertimento (*entertainment character*). Tal y como indicábamos, solo una interpretación que tenga en cuenta estos tres elementos como presupuestos básicos para la aplicación del artículo 17 podrá resultar coherente con el espíritu y la finalidad del precepto.

15. Lo anterior nos lleva a discrepar -o al menos, a manifestarnos reticentes- con varios de los criterios que han sido incorporados a los Comentarios en sus últimas revisiones. En primer lugar, nos resulta difícil compartir la diferencia de trato que estos parecen otorgar a los entrenadores de fútbol, pues a pesar de encontrarse en una situación similar a la de los futbolistas, aquellos son excluidos del ámbito subjetivo del precepto (aunque tal criterio no aparece recogido de una manera explícita, la doctrina ha entendido que tal conclusión se colige de la exclusión que realizan los Comentarios del personal administrativo, equipo técnico, etc.). Por tanto, en la medida en que los entrenadores también participan de ese componente escénico, interviniendo de una manera efectiva en el evento deportivo y, más aún si cabe, en el espectáculo que lo rodea, lo justo y lógico sería que sus rentas también pudieran ser gravadas en la fuente con arreglo al artículo 17 del Modelo de Convenio.

16. Contrastando con la exclusión de los entrenadores, hay otro grupo de sujetos, los jugadores suplentes, que a pesar de desempeñar un rol mucho más alejado de la noción de actuación escénica y de entretenimiento, sí parecen entrar en el campo de aplicación subjetiva del precepto. Aunque tal criterio no aparece explicitado en los Comentarios, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sí que lo ha defendido en alguna ocasión (concretamente en el Informe publicado en el año 2014 a raíz de la última revisión efectuada sobre los Comentarios al precepto). De nuevo tenemos que calificar como criterio discutible la aplicación del artículo 17, y la consiguiente tributación en el país de la fuente, a aquellos jugadores que, aunque estén a disposición de su equipo en el banquillo durante la disputa de un partido, no participan de una manera efectiva en la actuación deportiva, pues en este tipo de supuestos no se apreciaría con la suficiente claridad ninguno de los tres elementos que hemos identificado como esenciales para la aplicación del precepto.

17. En tercer lugar, tampoco llegamos a estar de acuerdo con el cambio de criterio que adoptó la OCDE en la última revisión de los Comentarios y que supuso la ampliación del ámbito de aplicación del precepto a las rentas que derivan de cualquier tipo de actividad preparatoria o de entrenamiento, incluidas las que se llevan a cabo sin presencia de público, puesto que, como ha sostenido la doctrina de manera prácticamente unánime, se trata de actividades en las que no se observan las notas que tradicionalmente han

caracterizado las actuaciones deportivas en el sentido del artículo 17. Así, ni estamos ante una actuación pública ni estamos, por tanto, ante una actividad que vaya dirigida al espectáculo o entretenimiento, sencillamente porque en tales supuestos no habrá destinatarios posibles de tal entrenamiento. Por lo tanto, creemos que este giro en la interpretación del precepto debería ser reconsiderado de tal forma que las actividades de preparación o entrenamiento quedaran sometidas a los mismos criterios que el resto de actividades, integrándose en el ámbito de aplicación del artículo 17 cuando las mismas cuenten con ese carácter escénico y de espectáculo que hemos definido como elemento fundamental de la norma.

18. A la vista de estos nuevos -y, en nuestra opinión, reprobables- criterios interpretativos, da la impresión de que la OCDE ha ido revisando sus Comentarios al precepto sin seguir una línea lógica y coherente, poniendo ‘parches’ a situaciones o problemas concretos y desviándose del propósito original del precepto (que, recordemos, no era otro que el de evitar los problemas prácticos en la tributación internacional de artistas y deportistas), lo que, a nuestro parecer, está provocando una expansión del ámbito subjetivo del artículo 17 que no encuentra justificación en ese propósito inicial, sino que, más bien, parece reflejar cierto afán por querer gravar en la fuente a esta particular categoría de contribuyentes bajo cualquier tipo de circunstancia.

La actuación deportiva en el país de la fuente como criterio delimitador del ámbito objetivo de aplicación del artículo 17: su papel de *vis atractiva* respecto a todas las rentas que deriven o se encuentren estrechamente conectadas con esa actuación

19. Si la delimitación subjetiva del precepto depende de la condición que ostenta la persona que actúa en el país de la fuente, su ámbito objetivo o material dependerá de la relación que guarden las rentas percibidas con la actuación realizada en esa condición, pues el precepto va específicamente dirigido a aquellas rentas que se ponen de manifiesto con ocasión de una concreta actuación deportiva que tiene lugar en el país de la fuente. Sin actuación deportiva, por tanto, el artículo 17 no podrá ser aplicado. Dándose tal actuación, en cambio, el precepto desplegaría sus efectos sobre todas aquellas rentas que deriven, directa o indirectamente, de la actuación del futbolista en calidad de deportista. De esta forma comprobamos que la actuación deportiva se convierte en el verdadero *leitmotiv* del precepto y es por ello por lo que su ámbito objetivo de aplicación se extiende no solo a las rentas que retribuyen directamente tal actuación, sino a todas las rentas que deriven de ella.

20. El problema está en que hablar de rentas derivadas directa o indirectamente de una actuación deportiva es ciertamente impreciso y puede generar un importante déficit de seguridad jurídica, en particular, a los efectos de dirimir qué rentas cabe aceptar como indirectamente derivadas. De ahí que los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE hayan tratado de delimitar el ámbito objetivo del precepto señalando que, para que el artículo 17 resulte de aplicación por la vía de la relación indirecta, ha de ser una relación indirecta cualificada, en el sentido de que ha de existir una estrecha conexión entre la renta percibida y la actuación deportiva que tiene lugar en el país de la fuente. Asimismo, en su afán de facilitar la interpretación y aplicación del precepto, los Comentarios incorporan una serie de ejemplos prácticos que tratan de ilustrar cómo ha de ser interpretado este criterio de la estrecha conexión. Sin embargo, lo cierto es que, a pesar

del encomiable esfuerzo de la OCDE en el sentido apuntado, la propia configuración del precepto hace que su aplicación en la práctica dependa de las circunstancias concretas de cada caso y de la mayor o menor amplitud que empleen las autoridades fiscales del país de la fuente a la hora de interpretar y aplicar la regla de la estrecha conexión.

21. Esta incertidumbre se ve acrecentada en el caso de aquellos deportistas que, como sucede con muchos futbolistas profesionales, se sirven del interés mediático que suscita su propia imagen para suscribir contratos multimillonarios de patrocinio, publicidad, etc., pues por lo general se trata de contratos complejos, donde se incluyen múltiples obligaciones y variopintas fórmulas retributivas, que hacen más difícil aún verificar cuándo un determinado pago está o no estrechamente conectado con una actuación deportiva que tiene lugar en el extranjero. Por todo ello, y teniendo en cuenta que el artículo 17 dispensa a artistas y deportistas un tratamiento excepcional si lo comparamos con el del resto de trabajadores, en nuestra opinión la regla de la estrecha conexión debería ser interpretada de forma restrictiva, lo que pasaría en todo caso por determinar si existe o no una relación de causalidad entre renta y actuación, de tal manera que el precepto solo podría resultar de aplicación cuando, a la vista de las circunstancias particulares de cada supuesto, se pueda concluir que el deportista no habría obtenido la renta en cuestión (es decir, la renta que pretende ser gravada en virtud del artículo 17) de no haber tenido lugar esa concreta actuación deportiva en el país de la fuente.

22. La problemática en torno a la delimitación de las rentas que caen dentro del ámbito objetivo del precepto no acaba, sin embargo, en este punto, pues no es extraño que un determinado ingreso retribuya directamente o esté estrechamente conectado con dos o más actuaciones deportivas que tienen lugar en países diferentes. En tales casos, a la inicial complejidad que podemos encontrar a la hora de calificar la renta se sumará entonces una segunda dificultad relacionada con la correcta cuantificación y atribución de los ingresos entre las distintas actuaciones realizadas. Sobre esta cuestión los Comentarios al artículo 17 también incluyen una serie de ejemplos que tratan de ilustrar diferentes criterios de reparto y localización de las rentas (por días de trabajo en cada país, por eventos disputados, etc.). Sin embargo, los Comentarios también advierten que la atribución territorial de las rentas podría variar en función de los hechos y circunstancias de cada caso concreto y aclaran que la cuantificación de los ingresos gravables en cada país es una cuestión de la que no se ocupan los convenios sino que dependerá de la normativa interna de los Estados contratantes. Lo anterior supone un riesgo añadido de doble imposición, pues si no existe un método unificado de reparto y localización de las rentas es probable que haya más de un país que, en virtud de las reglas de localización o los puntos de conexión de su ordenamiento, reclame la potestad de gravamen sobre una misma renta o sobre parte de ella. Por ello, entendemos que deviene fundamental a efectos de evitar los supuestos de doble imposición, que los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE se afanen a la hora de definir la resolución de tal asunto, para que los distintos Estados implicados en este tipo de situaciones dispongan de un criterio claro, objetivo y común para cuantificar y repartir entre ellos las rentas gravables.

El artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE: la expansión del ámbito subjetivo del precepto como confirmación o garantía del principio de tributación en la fuente de las rentas deportivas

23. En el Modelo de Convenio publicado en el año 1977, la OCDE incorporó (y hablamos de incorporación en relación con el anterior Proyecto de 1963) un apartado al artículo 2 17, que iba dirigido a aquellas rentas que, derivando también de la actuación personal del artista o deportista en el país de la fuente, fueran percibidas por otros sujetos distintos a aquellos. Tal y como explicaron entonces los Comentarios oficiales, con esta nueva disposición se pretendía atajar el problema de las llamadas ‘*rent-a-star companies*’ (sociedades de artistas), de tal manera que el país de la fuente pudiera gravar las rentas derivadas de las actuaciones artísticas o deportivas que tuvieran lugar en su territorio aún en los casos en que estas fueran atribuidas a sociedades controladas por el propio artista o deportista. Sin embargo, ese marcado carácter anti-abuso con el que fue concebido el apartado 2 del precepto desaparecería en la siguiente revisión (en 1992) de los Comentarios, que serían modificados a raíz de un Informe publicado por el Comité de Asuntos Fiscales en el año 1987, para establecer un enfoque totalmente distinto al que habían adoptado inicialmente. Así, tras la revisión, los Comentarios al artículo 17 despojarían al apartado 2 del precepto de su original propósito anti-elusivo para otorgarle un nuevo rol que venía a reforzar el principio de tributación en la fuente de las rentas deportivas. En efecto, según nuestra percepción, al adoptar este disruptivo enfoque del artículo 17.2 (ya no limitado a aquellas situaciones típicamente elusivas, sino ampliado a cualquier supuesto en el que la renta deportiva es atribuida a un tercero -incluidos, por supuesto, los ingresos que perciben los equipos deportivos por las actuaciones de sus jugadores-), la OCDE vino a confirmar que las rentas derivadas de las actuaciones artísticas y deportivas deben tributar en el Estado de la fuente con independencia de quién sea el sujeto que las perciba. Esto supone una estrategia o una posición legítima y coherente si, como parece desprenderse del planteamiento de la OCDE, se entendiera que las rentas artísticas y deportivas tienen una especial vinculación o arraigo (al igual que sucede, por ejemplo, con las rentas inmobiliarias) con el lugar donde se obtienen (es decir, con el territorio donde se celebran las actividades artísticas o deportivas o, en el caso de las inmobiliarias, con el lugar donde se localiza el inmueble), lo cual explicaría y justificaría que se admita sin limitaciones y se trate de afianzar su tributación en la fuente. Lo que no se comprende entonces es que la argumentación oficial que aún sigue apareciendo en los Comentarios al artículo 17 para respaldar su inclusión en el Modelo de Convenio sea la de tratar de “evitar las dificultades prácticas que se presentan frecuentemente en la tributación de los artistas del espectáculo y deportistas que actúan en el extranjero”, pues si algo hemos constatado a lo largo de nuestra investigación es que las dificultades que genera la aplicación del artículo 17 en la práctica son iguales o mayores a las que tendrían que afrontar los deportistas, y los propios Estados, en su ausencia (implicar a dos Estados, no solo el de la residencia sino también el de la fuente, en el cobro de tributos sobre la actividad de artistas y deportistas en el extranjero supone sobre el papel ciertamente un incremento de las posibilidades de éxito en la finalidad de gravamen, pero a la vez y desde un punto de vista objetivo, la duplicidad de instancias legitimadas y la multiplicación de sujetos potencialmente afectados *aumenta las dificultades prácticas que se presentan*, que es lo que se quería evitar, parafraseando el fundamento vertido en los Comentarios). En esa medida, consideramos acreditado que la

razón de la existencia del artículo 17.2 no puede quedar anclada en exclusiva a los atisbos de fundamentación manejados desde el principio en los Comentarios, sino que hay que buscarla más allá o implícitamente en otros factores, el más ostensible o elemental de los cuales lo representa la reivindicación decidida del derecho de gravamen del país de la fuente sobre las rentas artísticas o deportivas (garantizándolo incluso cuando pueda haber incidencias o variaciones en relación con su perceptor).

24. La expansión en el ámbito subjetivo de aplicación del precepto que provoca este nuevo enfoque del artículo 17.2 no nos debe llevar al error de considerar igualmente ampliado su ámbito objetivo o material, pues las rentas cubiertas por este apartado 2 seguirán siendo las mismas que cubre el artículo 17.1, esto es, las rentas que derivan directamente o están estrechamente conectadas a una actuación en calidad de deportista en el país de la fuente. Lo único que cambia, por tanto, es el destino posible de las rentas (que ya tienen que ser satisfechas al propio deportista sino que pueden serlo a otra persona), pero no así su origen, que deberá estar necesariamente focalizado en una actuación personal del deportista en calidad de tal exactamente igual tanto en uno como en otro caso.

25. Sin embargo, la correcta delimitación del justo origen de este tipo de rentas no es una tarea que resulte sencilla en la práctica y, de hecho, cuando nos referimos a ingresos que son obtenidos por otros sujetos distintos a los propios deportistas, las dificultades aumentan. Son múltiples las rentas que pueden aflorar con ocasión de una determinada competición o evento deportivo y no todas ellas derivarán o estarán estrechamente conectadas con la actuación propiamente deportiva. Lo cual nos debe llevar a adoptar una posición de especial cautela cuando estemos analizando el ámbito de aplicación del artículo 17.2, pues una interpretación equivocada del mismo nos llevaría a incluir en él rentas puramente empresariales, cuando, como decimos, la regla particular que establece este precepto encuentra su fundamento en las características propias de las actividades artísticas y deportivas. Fuera de este ámbito concreto, las rentas no deberán calificarse como artísticas o deportivas y, por tanto, su tributación dependerá, no del artículo 17, sino de aquellos otros preceptos del convenio que puedan resultar aplicables (normalmente el artículo 7, dedicado a las rentas empresariales).

Reflexiones en torno a los ingresos de los clubes de fútbol actuales: ¿siguen siendo reconducibles al ámbito de aplicación del artículo 17.2 o, por el contrario, se trata de beneficios puramente empresariales que deben quedar al margen de aquel?

26. En los últimos tiempos los clubes profesionales de fútbol han ido alejándose poco a poco del concepto tradicional de entidad deportiva para ir acercándose cada vez más al de auténticas entidades mercantiles con aspiraciones típicamente empresariales. Así, junto a la actividad puramente deportiva, los clubes de fútbol actuales llevan a cabo toda suerte de negocios con los que tratan de obtener el mayor rédito económico posible: traspasos de jugadores para la obtención de plusvalías, comercialización de los derechos de retransmisión televisiva, explotación del estadio con la venta de abonos y entradas, venta de *merchandising*, acuerdos publicitarios o giras promocionales, son algunos de los ejemplos que ilustran ese carácter mercantil, progresivamente plural, al que venimos aludiendo. Y, de hecho, el protagonismo que en los últimos tiempos han ido adquiriendo para los clubes de fútbol este tipo de actividades ha provocado que los ingresos derivados

de la actividad estrictamente deportiva pasen a ocupar un lugar secundario en sus cuentas de resultados. Este fenómeno de mercantilización también se observa si nos fijamos en la incesante expansión geográfica de los clubes de fútbol de nuestra época, clubes que, en el afán de explotar todos los recursos económicos posibles, han dado el salto al mercado internacional a través de diferentes estrategias (cediendo los derechos de retransmisión a teleoperadoras localizadas en el extranjero, contratando futbolistas de países donde existe un gran mercado potencial de consumidores, realizando giras por el extranjero con fines promocionales, ampliando sus canales de venta en otros países, etc.), lo que a su vez provoca que sean entidades expuestas, cada vez en mayor medida, a la obtención de rentas transnacionales.

27. Estas circunstancias nos llevan a reflexionar sobre el carácter actual predicable de los clubes profesionales de fútbol y el consiguiente tratamiento que deben recibir sus ingresos a efectos de los convenios para evitar la doble imposición. En tal sentido, es cierto que cuando los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio fueron modificados en el año 1992 para expandir el ámbito de aplicación de su apartado 2, incluyendo en él, entre otros, los ingresos de los equipos deportivos, este proceso de mercantilización se encontraba en una fase ciertamente temprana y, por lo tanto, aún no existía una especial dificultad para deslindar los ingresos puramente deportivos de los rendimientos empresariales de los clubes. Sin embargo, como venimos indicando, en nuestros días los clubes de fútbol operan en el mercado como auténticas entidades mercantiles, con una marca propia y una identidad diferenciada de la de sus futbolistas; de ahí que no resulte descabellado defender que sus ingresos, acaso incluyendo en esta afirmación hasta los que derivan de la participación en competiciones deportivas, se encuentran más cerca del concepto de rendimiento empresarial que el de renta deportiva. Y ello cabría entenderlo así porque para terminar generándose los ingresos por disputar un partido o participar en una determinada competición, no es suficiente con la actuación de los futbolistas, sino que, antes bien, será necesario que el club haya llevado a cabo una serie de gestiones como entidad empresarial que son las que le habrán permitido llegar hasta ese escenario competitivo (contratar a unos determinados jugadores, realizar inversiones en infraestructuras, apostar por una determinada política para la gestión de las categorías inferiores del club, contar con un amplio cuerpo técnico, etc.) y, asimismo, será necesaria la participación de un amplio número de individuos (entrenador y otros miembros del staff técnico, cuerpo médico, directivos, ojeadores, personal administrativo, etc.) que no realizan actividades deportivas y que los propios Comentarios al artículo 17 parecen excluir del ámbito subjetivo de aplicación del precepto.

28. Por estas mismas razones, y manteniéndonos en el contexto deportivo, consideramos que no existen diferencias apreciables entre las entidades que gestionan los clubes profesionales de fútbol (que, en el caso de España, son, en su amplia mayoría, sociedades anónimas deportivas) y otros sujetos que los Comentarios excluyen de forma expresa del ámbito de aplicación del artículo 17.2: los propietarios de los caballos de carreras y los propietarios de los vehículos de competición. Entiende el Comité de Asuntos Fiscales que los premios económicos que pueden percibir estos sujetos en función del resultado que obtengan en las carreras no les son abonados como consecuencia de la actuación personal del jinete o del piloto, sino en consideración a las actividades relacionadas con la propiedad y el entrenamiento del caballo, en el primer caso, o el diseño, construcción, propiedad y mantenimiento del vehículo, en el segundo. Siguiendo esta misma

argumentación, también cabría sostener que los ingresos que perciben las entidades que gestionan los equipos profesionales de fútbol no les son abonados por la actuación personal de sus futbolistas (que, recordemos, también son remunerados por ello) sino por aquellas otras actividades que realiza la entidad y que se sitúan en un plano más cercano a la esfera empresarial: la decisión acerca de quién será la persona que dirija el cuerpo técnico del equipo, el manejo del presupuesto a la hora de confeccionar la plantilla, las negociaciones para contratar a unos determinados jugadores, etc. Creemos, por tanto, que la diferencia de trato entre unos y otros sujetos pone de manifiesto nuevamente la falta de coherencia interna de los Comentarios oficiales al Modelo de Convenio de la OCDE a la hora de interpretar el artículo 17, por lo que resultaría deseable una revisión de los mismos para dotarlos de una mayor consistencia.

La censurable interpretación del ámbito de aplicación del artículo 17 por parte de la jurisprudencia española sobre rentas artísticas y el riesgo de que tal interpretación pueda afectar en un futuro a las rentas deportivas

29. El Tribunal Supremo ha venido entendiendo (véanse sus sentencias de 11 de junio de 2008 y de 7 de diciembre de 2012) que el precepto convencional dedicado a las rentas artísticas y deportivas resulta plenamente aplicable a las cantidades abonadas por el promotor de una gira de conciertos musicales celebrados en España a sociedades localizadas fuera del territorio español por conceptos tales como la cesión de los derechos de imagen del artista que protagonizaba la gira o la prestación de servicios relativos a la puesta en escena y dirección de los conciertos. Más allá del acierto o desacierto en sus conclusiones finales, lo que a nuestro parecer resulta verdaderamente criticable de las decisiones adoptadas por el Alto Tribunal son los graves errores cometidos a la hora de realizar una interpretación extensiva del ámbito de aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE apoyándose para ello en la amplitud con la que aparece redactada la norma que contempla los puntos de conexión de este tipo de rentas en nuestra legislación interna, lo que supone desconocer el carácter autónomo, autosuficiente, de las reglas convencionales para el reparto de la potestad tributaria, reglas que deben prevalecer sobre las disposiciones domésticas dada la superioridad jerárquica de los tratados internacionales.

30. Así, para verificar si el artículo 17 resultaba de aplicación a las distintas rentas que fueron abonadas por el promotor de las giras de conciertos que tuvieron lugar en España, el Tribunal Supremo debió analizar si tales rentas derivaron directamente de la actuación personal de los artistas en territorio español o si guardaron con tal actuación una estrecha conexión. Sin embargo, tal análisis no se llevó a cabo y en su lugar, el Tribunal Supremo se remitió al artículo 45 de la entonces vigente Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades [precepto similar al que hoy encontramos en el artículo 13.1.b) del texto refundido la Ley del IRNR y en virtud del cual se consideran obtenidas en territorio español aquellas rentas de actividades o explotaciones económicas que 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], deduciendo de esa disposición que “amplía para artistas y deportistas el concepto de renta obtenida en España, entendiendo como rendimientos obtenidos en España aquellos rendimientos que obtenga una entidad no residente que se deriven, directa o indirectamente, de una actuación realizada en España” y, con arreglo a tal justificación, le parece obligado sostener que cualquier renta que estuviera relacionada con la celebración y la puesta en

escena de los conciertos en territorio español tenía que ser considerada una renta artística a los efectos de la norma convencional. En este punto no podemos negar que el precepto citado está redactado de una forma más amplia que el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, pues recoge las rentas que derivan no solo de la actuación artística o deportiva, sino también las de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, sin ulterior matización. Pero esa ampliación notable limita sus efectos, como no puede ser de otra forma, a su propio ámbito de aplicación, es decir, a la función que desempeña la norma interna como definidora de los puntos de conexión de las rentas obtenidas por no residentes en territorio español. Pretender extender esa ampliación del concepto de renta artística al plano de los convenios para evitar la doble imposición, como parece hacer el Tribunal Supremo, supone desconocer la prevalencia jerárquica de la que estos gozan, como tratados internacionales que son, pues la normativa interna de los Estados contratantes no puede servir para modificar de manera unilateral el sentido y el objeto de la norma convencional.

31. Como acabamos de señalar, el concepto de renta artística y deportiva que resulta de nuestra normativa interna es más amplio que el que recoge el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE y delimitan los Comentarios oficiales, pues mientras que estos últimos exigen que las rentas accesorias a la actuación guarden con ella una estrecha conexión, la norma española extiende ese concepto a cualquier rendimiento derivado, directa o indirectamente, de la actuación personal del artista o deportista o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, sin exigir ningún tipo de vinculación o conexión especial entre unas y otras, cualificación que, insistimos, sí se reclama en el seno de los Comentarios. Esta asimetría en la interpretación de una y otra norma es la que parece llevar al Tribunal Supremo a mantener una visión errónea del ámbito objetivo del artículo 17.2 (y, por ende, también del artículo 17.1) del Modelo de Convenio de la OCDE, extendiendo su campo de aplicación sobre rentas que debieron ser calificadas como rendimientos empresariales. Y aunque las sentencias mencionadas se ocuparon exclusivamente de examinar rentas derivadas de actuaciones artísticas, nada obsta a que en un futuro se puedan dar supuestos similares en el sector deportivo y, más en concreto, en el ámbito del fútbol profesional, pues como ha quedado de manifiesto en nuestro trabajo, los clubes profesionales de fútbol han ido evolucionando en las últimas décadas de tal forma que en la actualidad se encuentran más cercanas al concepto de entidades empresariales con un ámbito de actuación marcadamente mercantil que al de entidades deportivas que se limitan a servir de vehículo para la actuación grupal de sus jugadores. A resultas de esta evolución, las fuentes de ingresos de los clubes de fútbol se han multiplicado y ahora los rendimientos provenientes de la actividad puramente deportiva se han visto superados por otros ingresos de distinta naturaleza como pueden ser los derivados de la explotación de los derechos televisivos, los provenientes del patrocinio o la publicidad, el *merchandising* o el traspaso de jugadores.

32. Por ello, resulta más necesario que nunca que la interpretación que los órganos judiciales y administrativos hagan del ámbito objetivo de aplicación del artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE sea una interpretación coherente con el concepto de renta deportiva que se desprende de los Comentarios oficiales al precepto y, en tal sentido, resulta esperanzador observar que, a raíz de la revisión de estos Comentarios en el año 2014, las autoridades tributarias españolas parecen haber adaptado su interpretación a los nuevos criterios establecidos por el Comité de Asuntos Fiscales y, en concreto, a la regla que recoge el nuevo párrafo 11.4, según la cual es evidente que el artículo 17.2 no debe cubrir los ingresos de todas las entidades que estén implicadas en la producción de los eventos deportivos o artísticos. Así, son varias las consultas vinculantes de la Dirección

General de Tributos (entre otras, las Consultas V1678-14, de 1 de julio de 2014, V5328-16, de 16 de diciembre de 2016, o V2428-17, de 28 de septiembre de 2017) que, tras la modificación apuntada, han venido señalando que si las cantidades percibidas por las empresas de producción (en conceptos tales como el montaje de escenario, iluminación, equipos y técnicos de sonido, el transporte de los equipos y del personal técnico) no se derivan de la actuación del artista, sino únicamente se corresponden con la retribución de los servicios subcontratados por parte del promotor con el fin de posibilitar la actuación del artista según los términos pactados, dichas rentas no se entenderán obtenidas en territorio español, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, por lo que no podrán someterse a gravamen en España en la medida en que resulte aplicable un Convenio que se exprese en esos mismos términos. Si la Administración tributaria hubiera seguido en su momento el criterio ahora apuntado (para lo cual ya disponía de fundamentos jurídicos suficientes, pues aunque es cierto que el referido párrafo 11.4 de los Comentarios se introdujo en el año 2014, con él se vino a reforzar el criterio que indica el párrafo 7, párrafo que ya figuraba en los Comentarios desde la versión del año 1992), seguramente el Tribunal Supremo no habría tenido la oportunidad de pronunciarse al respecto en las controvertidas sentencias antes referidas. Confiamos, no obstante, en que este nuevo criterio interpretativo se consolide y que, de ahora en adelante, este tipo de rentas sean contempladas por parte de la Administración tributaria al margen del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, de tal forma que nuestros tribunales no tengan que volver a ocuparse de una cuestión que, a nuestro modo de ver, debió quedar resuelta desde las primeras versiones de los Comentarios al precepto.

De la (teórica) rotundidad con la que aparece contemplada la tributación en la fuente de las rentas deportivas en el Modelo de Convenio de la OCDE a su relajada aplicación en la práctica: versiones alternativas del precepto, acuerdos tácitos para su inaplicación, regímenes fiscales preferentes para deportistas, etc.

33. Si algo queda claro de la lectura del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE es que este admite de manera incondicional, sin paliativos, la tributación en el país de la fuente de las rentas que obtengan los deportistas (y cualquier otro sujeto perceptor) con motivo de las actuaciones deportivas que realicen en su territorio. En ese sentido, la rotundidad con la que aparece reconocida la potestad de gravamen del país de la fuente sobre esta modalidad de rentas solo es comparable a la que el Modelo reconoce sobre otros ingresos que se consideran fuertemente vinculados al territorio donde se producen, como son los rendimientos inmobiliarios, los beneficios empresariales a través de establecimiento permanente, las retribuciones de consejeros y las pensiones públicas. Sin embargo, si nos alejamos un tanto del plano teórico y nos adentramos en el terreno de lo práctico, como hemos hecho repetidamente a lo largo de nuestra investigación, pronto nos damos cuenta de que esa pretendida rotundidad con la que aparece proclamado el gravamen en la fuente sobre esta concreta modalidad de rentas es más un viejo anhelo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE que una realidad vigente en nuestro tiempo. Y es que, tal y como hemos expuesto, son múltiples las vías que actualmente permiten esquivar en la práctica la aplicación del tantas veces reafirmado principio de tributación en la fuente de las rentas deportivas. Así, los propios Comentarios oficiales al artículo 17 son los primeros en plantear varias versiones alternativas del precepto que excepcionan su aplicación ante determinadas circunstancias. Del mismo modo, cada vez son más habituales los regímenes especiales que los países implantan en sus ordenamientos tributarios para dejar sin efecto de manera puntual la tributación en la fuente de las rentas deportivas que afloran con ocasión de un concreto evento que tiene lugar en su territorio

(lo que muchas veces ocurre por la presión de las propias entidades organizadoras del evento). Asimismo, en determinados ámbitos en los que no ha sido posible instaurar de manera formal un régimen fiscal preferente (normalmente porque son muchos los países involucrados, como sucede en las competiciones de clubes europeas -Champions League y Europa League-), asoman a los ojos de cualquier observador una especie de acuerdos tácitos y aspirantes a la reciprocidad para no someter a gravamen las rentas que los residentes del resto de Estados obtengan en su territorio.

34. Por lo que se refiere a las versiones alternativas o complementarias del artículo 17 que proponen los Comentarios al Modelo de Convenio, la que mayor acogida ha tenido por parte de los distintos Estados en sus convenios bilaterales es aquella que contempla la no aplicación del precepto cuando el evento deportivo del que provienen las rentas se encuentra financiado con fondos públicos de alguno de los Estados contratantes y/o cuando se enmarca en un acuerdo de intercambio cultural. Esta excepción, sin embargo, apenas tiene relevancia práctica para los futbolistas y clubes pues en el fútbol profesional actual, tan fuertemente privatizado y mercantilizado, cada vez es más extraño encontrar competiciones o eventos que estén financiados con fondos públicos en el sentido que requiere la norma (es cierto que podemos encontrar algunas competiciones -pensemos, por ejemplo, en el campeonato mundial de selecciones nacionales- donde cabe la posibilidad de que el país anfitrión financie una parte del evento, pero por lo general será una financiación paralela o accesoria a la del propio ente organizador, la FIFA -como sabemos entidad de carácter privado-, que será quien realmente retribuya la participación de las selecciones nacionales en el campeonato y, por consiguiente, la de sus futbolistas) o que se celebren en el seno de un acuerdo cultural. La regla del mínimo exento ('de minimis rule') es otra de las versiones alternativas que contemplan los Comentarios y aunque hay ciertos países, como Estados Unidos, que la vienen incluyendo de forma generalizada en sus convenios bilaterales, en el caso de España tan solo encontramos un convenio (el suscrito con el país norteamericano, como no podía ser de otra forma) que cuenta con esta particular disposición dirigida a evitar la aplicación del artículo 17 sobre aquellos sujetos que, a diferencia de los deportistas de élite, obtienen ingresos modestos por sus actuaciones deportivas en el extranjero. Aun encontramos en los Comentarios otras dos propuestas de redacción alternativa del precepto que podrían afectar directamente a las rentas de los futbolistas (la que excluye a los trabajadores por cuenta ajena de su ámbito de aplicación y la que exceptiona de gravamen aquellos supuestos en los que el deportista actúa como miembro de un equipo que participa en un partido organizado en el otro país por una liga a la que dicho equipo pertenece), pero que, sin embargo, al menos en el caso de España, no han tenido ningún seguimiento en la práctica convencional, por lo que actualmente no hay ningún convenio bilateral que recoja tales variantes en la redacción del artículo 17.

35. Otra de las medidas que han venido proliferando en la práctica como vía para desactivar los efectos del artículo 17 es el establecimiento de regímenes fiscales preferentes en el país de la fuente ante la celebración de determinados eventos deportivos. Así, desde hace ya varias décadas encontramos ejemplos en algunas de las competiciones deportivas más relevantes del panorama internacional (juegos olímpicos, mundiales de fútbol, etc.) donde las autoridades del país anfitrión han llegado a un acuerdo con la entidad organizadora de la competición para implantar un régimen tributario especial que permita a los deportistas (y a otros sujetos involucrados en el evento) evitar las dificultades prácticas que supone tributar en dicho país por las rentas derivadas de su participación en el evento deportivo (mediante la implantación de procedimientos simplificados, tipos impositivos reducidos y, sobre todo, con el establecimiento de

exenciones de gravamen). El último ejemplo de este tipo de medidas lo encontramos precisamente en nuestro país, donde el Gobierno ha instaurado un régimen fiscal especial dirigido a los sujetos (entre ellos, por supuesto, los futbolistas) intervinientes en dos eventos deportivos que tendrían lugar en España: la final de la UEFA Champions League 2019 y la UEFA EURO 2020. Como pudimos comprobar en su momento, el carácter selectivo de este tipo de medidas fiscales plantea serias dudas de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea en materia de libre competencia y, más en concreto, con el régimen de ayudas de Estado. Pero más allá de las dudas que puedan surgir en este sentido, lo que nos parece evidente es que el establecimiento de regímenes fiscales preferentes supone que, a la postre, terminen recibiendo un trato privilegiado frente al resto, aquellos deportistas que, por participar en las competiciones de mayor impacto económico a nivel internacional (es decir, aquellas cuyos organizadores cuentan con la influencia suficiente como para exigir a los gobiernos locales la implantación de medidas de este corte), pueden gozar de ciertos beneficios fiscales concedidos en el país de la fuente. Ello provoca, a nuestro modo de ver, que el sentido original del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (en el que podía detectarse cierto barniz o pretensión de progresividad) se vea en buena medida desvirtuado, pues son precisamente los deportistas de más alto nivel, es decir, los que tienen una mayor capacidad para obtener elevadas sumas de dinero en periodos cortos de tiempo, los que pueden terminar escapando al principio de tributación en la fuente que, de manera supuestamente inexorable, consagra el precepto.

Los aspectos problemáticos que origina el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE han provocado toda suerte de reacciones doctrinales: necesidades de reforma, propuestas de mejora e invitaciones a su supresión

36. Las múltiples cuestiones conflictivas que suscita la aplicación práctica del artículo 17 ha llevado a buena parte de la doctrina a adoptar una visión crítica sobre la configuración actual del precepto. Así, son numerosos los autores que, desde hace ya algún tiempo, han venido exigiendo que el artículo 17 sea reformado. Sin embargo, no cabe identificar una línea más o menos uniforme en estas posiciones doctrinales, pues más al contrario, se trata de propuestas muy dispares y heterogéneas, que van dirigidas a mejorar distintos aspectos de la norma. Por un lado, encontramos autores que sugieren la ampliación de su ámbito de aplicación, ya sea desde un punto de vista subjetivo (dentro de este grupo encontramos autores que proponen incluir en el precepto a todo sujeto que pueda ser considerado una celebridad –‘celebrity’- o a otros trabajadores que a pesar de participar en las actividades artísticas o deportivas, como los directores o entrenadores, no son considerados sujetos que actúen frente al público –‘*behind-the-scenes workers*’-); ya sea desde un punto de vista material (en esta corriente destaca la propuesta de ampliar el ámbito del precepto a todos los ingresos que artistas y deportistas obtengan en el país de la fuente y no solo a los que estén vinculados a sus actuaciones en calidad de tal), con el objetivo de evitar los problemas de calificación de las rentas y de lograr que la solución arbitrada sea lo más justa y equilibrada, sin diferenciar en la medida de lo posible entre los potenciales sujetos u objetos destinatarios. En sentido contrario, otros autores sugieren que el artículo sea reconfigurado para limitar su ámbito de aplicación a aquellos supuestos en los que, según su parecer, verdaderamente mantiene el sentido exigir la tributación en la fuente de este tipo de rentas. Así, encontramos propuestas para que los trabajadores por cuenta ajena sean excluidos de su ámbito subjetivo, para que el artículo 17.2 recupere su enfoque original y solo resulte de aplicación ante situaciones típicamente elusivas; o para que las rentas que abarca el precepto sean solamente aquellas derivadas directamente de

la actuación deportiva y no aquellas otras cuya vinculación resulte ser indirecta, aunque puedan estar conectadas de algún modo con dicha actuación.

37. Cierta sector doctrinal adopta una posición más radical, entendiendo que la mejor solución para evitar los problemas de aplicación que origina el artículo 17 no pasa por realizar modificaciones puntuales en la configuración del precepto, sino por su definitiva eliminación del Modelo de Convenio, de tal forma que la fiscalidad de las rentas que obtienen artistas y deportistas por sus actuaciones en el extranjero se vea gobernada por las mismas reglas que las del resto de trabajadores y profesionales. Para estos autores, las numerosas controversias que el precepto provoca en la práctica, el carácter discriminatorio de la excepcional solución que procura para una específica categoría de sujetos y los elevados costes administrativos que supone su aplicación efectiva, son razones suficientes para exigir que el artículo 17 sea suprimido y, por tanto, que los artistas y los deportistas queden sujetos a pautas de tributación generales, como las que contemplan los artículos 7 y 15 del Modelo de Convenio de la OCDE para los profesionales independientes y los trabajadores por cuenta ajena, en lugar de su actual sujeción a pautas concebidas ex profeso.

38. Que la doctrina venga exigiendo la reconfiguración o eliminación del artículo 17 es un dato que, ya de por sí, denota que algo no funciona correctamente. Podrán ser teorías más o menos discutibles, propuestas más o menos acertadas, pero si el río suena, como se suele decirse, es porque agua lleva, lo que aplicado al caso que nos ocupa significa que el precepto no logra responder a las expectativas con las que fue incorporado al Modelo de Convenio de la OCDE. De ahí que hayamos considerado necesario someter a un pausado proceso de revisión tanto sus postulados teóricos como su proyección en la práctica. A la hora de llevar a cabo tal examen no podemos, sin embargo, limitarnos a examinar los problemas que el precepto haya podido provocar en el pasado o hasta la fecha, pues estaríamos prescindiendo de un elemento fundamental de la ecuación: la evolución que en los últimos tiempos vienen experimentando los sistemas fiscales y el momento de efervescencia o de transición en el que se hallan a nivel global. No podemos olvidarnos de que las propuestas que formulemos serán en todo caso de cara al futuro, no al pasado, y por tanto, que la solución que se adopte debe tratar de adaptarse a las nuevas tendencias en materia de fiscalidad internacional y aprovecharse a la vez de los numerosos avances que se están produciendo en la mejora de los sistemas de gestión de las Administraciones tributarias y en la lucha contra el fraude fiscal.

El futuro del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE en el contexto post-BEPS: la conveniencia de una reorientación hacia aquellos sujetos que obtienen rendimientos por la explotación de su imagen

39. Uno de los paradigmas que parece haber consagrado el Plan BEPS, al menos en lo que a la economía digital se refiere, consiste en que las rentas han de tributar en el lugar o el mercado donde efectivamente se llevan a cabo las actividades económicas, entendiéndose como tal el lugar donde las empresas crean el valor que genera su beneficio o logran los ingresos que constituyen el mismo. Esta pretensión va dirigida a hacer frente a los desafíos fiscales que surgen de las especiales características de los operadores que intervienen en el sector digital, pues generalmente se trata de empresas que pueden tener una significativa presencia virtual en cualquier país del mundo sin necesidad de disponer de un nexo físico con su territorio, lo que, desde el punto de vista de las instituciones o principios tradicionales en materia de fiscalidad internacional, hace más fácil que puedan deslocalizar sus beneficios hacia jurisdicciones de conveniencia y escapar a la tributación en la fuente. Si extrapolamos este razonamiento a nuestro campo de estudio, podemos

encontrar significativos paralelismos entre uno y otro ámbito, pues lo cierto es que los artistas y deportistas también cuentan con una serie de caracteres particulares que los hacen merecedores de un tratamiento fiscal especializado. Sin embargo, a diferencia de lo que tradicionalmente ha venido sosteniendo la OCDE (a saber, que la singularidad de artistas y deportistas reside en la especial capacidad que tienen para obtener importantes sumas de dinero en espacios breves de tiempo), entendemos que lo que verdaderamente distingue a artistas y deportistas es que cuentan con una particular fuente de riqueza al alcance de pocos: su imagen mediática. Una imagen que, puesta al servicio del mercado, no es sino un activo intangible capaz de generar beneficios en cualquier lugar del mundo sin necesidad de que su titular esté físicamente presente. Y es en este punto donde encontramos esas reveladoras similitudes con la forma de operar en el mercado de las empresas digitales, pues si estas pueden tener una gran presencia virtual en un determinado país sin necesidad de contar con vínculos físicos en su territorio, algo muy semejante ocurre con los artistas y deportistas, que pueden explotar su imagen en cualquier rincón del planeta aún sin estar presentes, lo que, al igual que sucede en el caso de aquellas, supone un mayor riesgo de que las rentas sean deslocalizadas hacia jurisdicciones con regímenes fiscales más benévolos. Continuando con este razonamiento lo siguiente que nos tendríamos que preguntar es: ¿dónde se genera el valor comercial - susceptible de gravamen- de la imagen de los futbolistas? Aunque quizás no sea posible identificar una única fuente de la que emane ese valor, lo que sí es cierto es que entre todas ellas hay una que destaca de manera clara: las actuaciones deportivas. El reconocimiento mediático de los jugadores se produce, principalmente, gracias a sus actuaciones en las competiciones deportivas y a medida que esas actuaciones van mejorando el reclamo comercial que genera la imagen del futbolista se va incrementando. Es por ello por lo que año tras año comprobamos que los jugadores mejor pagados del mundo (tanto en el plano deportivo como en el extradeportivo) son siempre los que tienen un rendimiento deportivo más destacado. Partiendo de estas premisas y siguiendo el enfoque BEPS, resulta lógico que los países donde esas actuaciones tienen lugar puedan someter a gravamen las rentas de ellas derivadas pues de esa manera los futbolistas estarán siendo gravados allí donde se genera el valor comercial de su imagen o mercado de consumo.

40. Quedando justificada la continuidad del artículo 17 en la era post-BEPS en los términos expuestos, lo que sí habría que reconfigurar es su ámbito subjetivo de aplicación, pues la definición actual de artista y deportista que recoge el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, tal y como aparece configurada en los Comentarios al precepto, excede, con mucho, de esa especial categoría de artistas y deportistas que cabe catalogar como de ‘reconocido prestigio’. Y dado que delimitar conceptualmente en tal sentido el ámbito subjetivo del precepto no resultaría fácil, creemos que sería más efectivo recurrir a una medida que ya aparece contemplada en los propios Comentarios: la regla del mínimo exento. En este sentido, lo que proponemos es una modificación del texto del artículo 17 consistente en la incorporación de un tercer apartado que recoja esta regla ‘de minimis’. Con la implantación generalizada de esta disposición, que dejaría por tanto de ser una simple opción alternativa que contemplan los Comentarios ascendiendo al rol de *texto articulado*, se conseguiría que solo los artistas y deportistas que obtienen ingresos significativos, es decir, aquellos que tienen un valor económico y/o mediático reseñable, recibieran un trato excepcional (excepcionalmente incisivo, al permitir el gravamen allí donde se actúe) en los convenios para evitar la doble imposición. Al mismo tiempo, de esta forma se estaría excluyendo del precepto a los artistas y deportistas amateurs, es decir, a aquellos artistas y deportistas menos conocidos o anónimos que se encuentran en

una situación idéntica a la de otros trabajadores y profesionales que han de desplazarse al extranjero para prestar sus servicios.

41. En cuanto a los ingresos que perciben los futbolistas por la explotación comercial de su propia imagen, entendemos que merecerían generar otra revisión del Modelo, junto a la ya señalada inclusión de la regla del mínimo exento como un nuevo apartado 3 del artículo 17. En efecto, también sería oportuno que el Modelo de Convenio de la OCDE clarificara el tratamiento que deben recibir esta clase de ingresos a efectos convencionales. Para ello creemos que la mejor opción pasaría, en primer lugar, por respetar su actual calificación como rentas derivadas de actuaciones deportivas solo cuando existe una estrecha conexión entre el ingreso en cuestión y la actuación realizada en el país de la fuente (de tal suerte que en esos casos el artículo 17 seguirá justificando su apuesta por el gravamen incondicional en la fuente) y, en segundo lugar, por contemplar de manera expresa su calificación como cánones para los supuestos en los que no exista tal conexión, posibilitando que el país de la fuente, aun en los casos en los que el deportista no estuviera presente en su territorio, pudiera someter a gravamen, siquiera parcial, las rentas derivadas de la explotación comercial de su imagen, evitando así que unas rentas, tan fácilmente deslocalizables, terminaren escapando a la tributación tanto en el Estado de la residencia como en el de la fuente (nos referimos, claro está, al grupo de países -mayoritario- cuyos convenios bilaterales, separándose de la regla que recoge el artículo 12 del Modelo de Convenio, admiten la tributación de los cánones en el país de la fuente -aunque sometida, por lo general, a un límite máximo de gravamen-).

Propuesta del autor para mejorar la eficacia y la aplicación práctica del artículo 17: creación de un sistema de ventanilla única que permita a los futbolistas (y al resto de sujetos que perciben rentas derivadas de las actuaciones deportivas) tributar en la fuente desde su país de residencia

42. Según hemos podido constatar en el presente trabajo, el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, lejos de acabar con los problemas que encontraba el Estado de la residencia para someter a gravamen las rentas artísticas y deportivas (que, recordemos, era el propósito original del precepto), lo que en realidad ha hecho es contagiar o extender dichos problemas tanto al Estado de la fuente como a los propios contribuyentes. Tal circunstancia ha provocado que el principio -supuestamente inexorable- de tributación en la fuente de artistas y deportistas se vea ciertamente menoscabado en la práctica, pues, como vimos, cada vez son más habituales los supuestos en los que los Estados (ya sea en virtud de acuerdos tácitos de reciprocidad con otros Estados, ya sea cediendo ante la presión que ejercen las entidades organizadoras, etc.) deciden no hacer efectiva la potestad de gravamen que les reconoce el artículo 17 sobre las rentas que se originan con motivo de una actuación artística o deportiva que tiene lugar en su territorio. Ante tal panorama (y tras haber justificado la continuidad del precepto en el escenario post-BEPS), deviene necesario idear un sistema que permita atajar, o por lo menos atenuar, la problemática que suscita la aplicación en la compleja práctica del principio de gravamen en la fuente que consagra el artículo 17 del Modelo de Convenio para las rentas artísticas y deportivas.

43. En esta tesitura, lo cierto es que en el ámbito de la Unión Europea contamos ya desde hace algunos años con un precedente que, si bien en materia de imposición indirecta, ha demostrado ser un sistema apropiado para facilitar y agilizar la tributación en destino (que sería el equivalente a la tributación en la fuente en los impuestos directos) de aquellos contribuyentes que han de cumplir con sus obligaciones fiscales en varios países en los que pueden carecer por completo de vinculación. Nos referimos al sistema de ventanilla

única que, desde comienzos de siglo, viene operando en la Unión Europea para facilitar la gestión del IVA y simplificar los trámites administrativos que deben soportar aquellos empresarios que operan en multitud de países. Este sistema permite que los contribuyentes del IVA puedan cumplir desde su país de residencia (o desde aquel país donde se hayan identificado a estos efectos, en caso de ser sujetos residentes fuera de la Unión) con las obligaciones fiscales, tanto formales (presentación de declaraciones y/o autoliquidaciones), como materiales (ingreso de la deuda tributaria), que se entiendan devengadas en otros países de la Unión Europea. Pues bien, en nuestra opinión se trata de un sistema perfectamente aprovechable en el ámbito de la imposición directa y, más en concreto, en el de la tributación internacional de artistas y deportistas, pues nos encontramos ante sujetos que, al igual que sucede en el IVA con aquellos empresarios que operan en determinados sectores (como las telecomunicaciones o el digital), están acostumbrados a prestar sus servicios en el extranjero, viéndose obligados a tributar en países con los que no tienen un vínculo significativo.

44. Sirviéndonos de este paralelismo, el sistema de ventanilla única que proponemos para que tanto los futbolistas como los clubes europeos puedan cumplir desde su país de residencia con las obligaciones fiscales que se entiendan devengadas en otros Estados miembros, consistiría, básicamente, en aprovechar la declaración del impuesto sobre la renta que tanto unos como otros han de presentar con carácter periódico en dicho país, para declarar y desglosar en ella los ingresos percibidos (y, en su caso, los gastos soportados en cada Estado miembro, así como, las hipotéticas retenciones que le hubieran sido practicadas), de tal forma que, mediante las oportunas operaciones automatizadas de liquidación, el contribuyente obtendría una única 'factura fiscal' que tendría que satisfacer en el país de residencia para que fuera este el que, a posteriori, se encargara de redistribuir la parte de los impuestos recaudados que correspondiese a cada uno de los países implicados. De este modo, se lograrían varios efectos positivos: por un lado, se evitaría que estos sujetos tuvieran que presentar una declaración en cada uno de los Estados miembros donde realizasen actividades deportivas, paliando las dificultades que ello comporta; por otro, se estaría centralizando toda la información con relevancia tributaria en una sola declaración, lo que redundaría en beneficio, no solo del contribuyente, sino también del propio sistema impositivo y de la calidad de los controles tributarios; y, asimismo, se reducirían los supuestos de sobreimposición ya que, al disponer el país de la residencia de toda la información con relevancia tributaria (país que, como sabemos, es el encargado de aplicar los métodos para evitar la doble imposición), resultaría más fácil que no se produjesen desajustes o descoordinaciones a la hora de llevar a la práctica tales métodos.

45. El sistema que proponemos descansaría, por tanto, en dos elementos esenciales. De un lado, la declaración del impuesto sobre la renta que los sujetos han de presentar con carácter periódico en su país de residencia, declaración que habría de estar configurada (a ser posible, de manera armonizada) de tal forma que permitiera a los contribuyentes consignar en la misma toda la información que resultase pertinente para que el sistema pudiera calcular la cuota tributaria devengada en cada uno de los países donde se hubiesen realizado actividades deportivas a lo largo del ejercicio fiscal. Y del otro, la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los distintos Estados miembros (debiendo ensayarse, además y en su momento, la extensión a países terceros, que, no se olvide, tampoco son ajenos a los sistemas de ventanilla única en el IVA, que estamos usando como inspiración), pues solo a través de dicha cooperación se podrían alcanzar los objetivos del sistema: la redistribución de las cuotas tributarias entre los Estados implicados y el efectivo control del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

46. Con este sistema régimen se acabarían diluyendo buena parte de las barreras fiscales que los deportistas encuentran a la hora de competir a nivel europeo y se estarían asentando las bases para poner fin al desprestigio que, prácticamente desde sus orígenes, padece el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, desprestigio que, recordemos, ha provocado el rechazo frontal de organismos como la UEFA y ha conducido a cierto consenso tácito para su no aplicación en determinados ámbitos deportivos. De esta forma, queremos pensarlo, se podría recuperar la confianza en una regla de tributación en la fuente consagrada a nivel convencional que hasta el momento siempre ha planteado más problemas de los que ha sido capaz de solucionar.

CONCLUSIONS

Professional football as the maximum exponent of the extraordinary degree of internationalization that elite sport has reached, especially in terms of its economic aspect

1. Practically since the foundations of its current configuration were laid, which took place in England during the second half of the nineteenth century, football emerged as a sporting discipline with a clear vocation for the foreign. The expansion of this new sport, first in Europe and then in the rest of the world, was a matter of a few decades, which caused that very early national teams and football clubs had the opportunity to go abroad to face teams from other countries. In this way, it would not take long before the first international competitions specific to this sport appeared and so, step by step, these competitions were growing, both in number and relevance, until drawing on the map a full calendar of international sporting events: World Cup selections, regional and continental tournaments, intercontinental competitions, etc.

2. The premature internationalization of this booming sport modality, together with its early professionalization, allowed the football business to thrive at great speed during the course of the twentieth century. Although there were many elements that influenced this incessant growth, there is one that stands out significantly from the rest: the arrival of television. With the great repercussion generated by television broadcasts of matches, especially after the appearance of satellite television, football became a mass sport, which caused that marketing and advertising became a fundamental resource for clubs and that football players were transformed into real media icons, which allowed them to start exploiting other sources of income further away from purely sporting dedication. From then on, the numbers of this prosperous business would skyrocket: club profits began to increase considerably, the price for the transfer of players multiplied and the income of footballers, both sporting and non-sporting, grew until it reached the multimillion-dollar figures we know today.

3. In recent times, we have been witnessing a phenomenon that seems to go one step further in this desire to exploit the economic side of this sport at an international level and which we have wanted to classify as a kind of 'delocalization' of the traditional geographical scope of sporting competitions, as it is a phenomenon whose main objective is to expand for new territories the scenario, usually national, where historically certain football competitions had been developed. The clearest example of this phenomenon can be found precisely in our country, where the Professional Football League has been claiming (for now without success) that at least one match of each season was played outside Spanish territory, specifically in the United States. Other national football competitions, however, have already achieved this purpose, and in that sense, we can give the example of the Spanish Super Cup and the Italian Super Cup, whose recent editions have taken place in the territory of foreign countries. Along the same lines is the old aspiration of some sectors (mainly the Association of European Clubs and certain television operators) to create a 'European Super League', namely a league of leagues in which the most important football clubs of the main European leagues would compete

each year in a closed format (i.e. which would not allow classification by sporting merit), with the obvious damage that this would mean for the national league championships.

4. The above trends show that football, far from having reached its maximum degree of internationalization, still seems to be in a phase of expansion, which, for the purposes of our work, that is, from a taxation perspective, reveals a great interest, since it presents itself as a particularly fertile ground for investigating and reflecting on issues of international taxation of sport, both those that have traditionally attracted the doctrinal focus, as well as those that have emerged in recent years as a result of the BEPS marmagnum and those that, surely, have yet to appear.

The hypermobility of the football player and its difficult conjugation with the concept of tax residence: problems in its location and multiple residence cases

5. One of the first consequences of this superlative internationalization that professional football goes through is projected directly onto the footballers, who, dragged by their expansionist tendency, have become one of the professional groups with the highest degree of labor mobility on an international scale. Actually, this keen mobility is the result of multiple circumstances, but among all of them there are three that, in our opinion, have played a role of special relevance. Firstly, the proliferation of sporting events taking place abroad: international competitions and tournaments of all kinds, tours and promotional events, pre-season camps, etc. Secondly, the disappearance of geographical barriers in the player transfer market, which today can be defined as a global market involving clubs from all over the world. And thirdly, the commercial value that the image of the players themselves has acquired and that has turned it into an asset of worldwide demand.

6. All these factors make it common for elite football players to travel from one country to another to exercise their profession or, if we are talking about non-sport activities, to exploit those other resources that their profession provides them. The length of such displacements may vary significantly depending on the subject matter. Thus, sometimes it is a matter of trips that take a few days or weeks, which is usually the case if we are talking about players who are displaced to participate specifically in a tournament, a competition or a promotional event. At other times, the trip may last for months, such as when the player is temporarily loaned to a foreign club, and at other times, the displacement lasts several years and can even be a permanent one. From this hypermobility derives a circumstance that cannot be ignored from the taxation viewpoint and it is that the more frequent the displacements of the footballer between countries, the less stable will be his link with any of them, which in tax terms means that it will be more difficult to locate that link which, for the purposes of his qualification as a tax resident of a given State, becomes necessary. The link that must exist between the individual and the State in order for the latter to be able to tax him in an integral manner (which normally occurs by taxing his worldwide income) is one of the keys to explaining the figure of tax residence and its role as a criterion of full subjection to the taxing power of the States. It is true that the States have sovereignty when defining the scope of subjective application of their taxes, but this does not mean that this sovereignty is unlimited, since it must be projected on those subjects that, in one way or another, are related to the State. Consequently, when we speak of fiscal residence and, therefore, of full personal subjection to the taxing right of a State, it is necessary for the individual to be linked to

that State and for that link to be of a minimum intensity and, likewise, to have a certain stability.

7. When referring to this need for stability, however, we are aware that in most countries, including Spain, the tax residence of individuals is configured as a condition that is evaluated year by year, what means that it is lost or gained depending on the circumstances or requirements that are fulfilled during a given year and that, conversely, does not take into account the recent history or foreseeable trajectory of the individual. In our country, moreover, this solution has been reinforced by the recent pronouncements of the Supreme Court in the matter of sporadic absences, since in them the emphasis has been placed on the watertight nature of tax periods for the purpose of determining tax residence. Faced with such a narrow concept of tax resident status, it would be preferable, in our opinion, a broader temporal analysis to verify the acquisition or loss of residence. In this line, the Commentaries to Article 4 of the OECD Model Convention state that the temporary period to compare the time in which the subject is present in one country or in another (for the purpose of resolving cases of double residence) must be sufficiently long to make it possible to determine the frequency, duration and regularity of the stays that make up that person's routine. At this point the Commentaries go so far as to use an illustrative assumption in which a period of five years is taken into consideration, which gives us an idea of the extent to which the OECD understands that the necessary continuity of the link between the person and the State claiming his residence for tax purposes has to be extended.

8. If we add to this temporary limitation in the determination of residence, the fact that the tax systems of these countries usually contemplate several criteria, usually self-sufficient, to qualify the subject as a resident, we find that, despite the absence of that desirable stability or continuity that should occur between the football player and the State that is going to tax him for his world-wide income, there are frequent cases in which, paradoxically, the player is going to be considered as a tax resident in more than one country. In such cases, the risk of suffering double taxation by the footballer is evident, hence the special relevance of the rules established in Article 4 of the OECD Model Convention (which are the same as those followed by the vast majority of bilateral agreements) to resolve situations of double residence. However, we believe that the current configuration of such rules, and especially the preferential character given to the criterion of permanent housing, may facilitate an interested use, if not fraudulent, of them by the footballer in order to 'untie' the conflict of residence in favour of the State where he will enjoy a more advantageous tax treatment. Therefore, in our opinion, it would be more advisable for the preferential conventional criterion for resolving multiple residence situations to be the centre of vital interests, since, on the one hand, it is a criterion that externalizes a much broader and deeper link with the State and, on the other, because it will always be more difficult for the individual to simulate a transfer of economic interests (work, assets, investments, etc.) and/or personal interests (family, friends, etc.) than permanent housing.

The hypermobility of the footballer as a cause of proliferation of transnational income and its integration into international tax law: Article 17 of the OECD Model Convention

9. As we have just pointed out, the hypermobility of the football player means that among them there are frequently cases of double residence, which, as we warned, implies a clear risk of suffering double taxation. However, this is not the only circumstance that increases the risk of the footballer being taxed in more than one country, as there is still another factor that may imply an even greater risk: the proliferation of transnational incomes. Indeed, the fact that footballers are forced to move regularly from one country to another in the exercise of their profession makes the origin of their income disperse by multiple points, in such a way that, together with domestic incomes, that is, those obtained in their country of residence, it is also common to obtain incomes from foreign sources. The latter are the ones that can provoke situations of international double taxation, because as we already know, it is probable that both the country of residence (as a country legitimized to tax the subject's world-wide income) and the country where the income is understood to have been obtained (as a country legitimized to tax internal source income), will try to tax it.

10. Against this backdrop, double taxation treaties and, in particular, the rules established by them for the distribution of taxing powers among countries are particularly important. Thus, when the convention recognizes the power to tax a certain type of income exclusively to one of the States parties, the risk of double taxation is completely eliminated and when the power is recognized for both States, but limited to a maximum tax rate in one of them, the risk of double taxation is also limited. On the other hand, it is when the Convention grants full taxing power to the two Contracting States that situations of double taxation will occur more frequently and, therefore, when the mechanisms to mitigate the negative effects of this pernicious phenomenon, which is merely an inevitable consequence of the current configuration (based on the principle of residence rather than territoriality) of the tax systems, must come into play. This is precisely what happens in the case of football players, since Article 17 of the OECD Model Convention, as well as the analogous precept in the vast majority of bilateral agreements, recognizes the source State's unlimited and unconditional power to tax incomes of sporting origin, that is, incomes derived from a personal performance as an sportsman.

11. This is certainly an exceptional solution (since the precepts that apply to other workers, articles 7 -in the case of professionals and self-employed workers- and 15 -in the case of dependent workers- of the Model Convention, require circumstances of a certain intensity -permanent establishment, length of activity for more than 183 days or an employer located in the country of destination- so that the country of the source can tax its incomes) which was incorporated by the OECD into its Model Convention to try to deal with tax problems in the State of residence which was caused precisely by the high degree of mobility to which we have been referring. Thus, we could say that the hypermobility of the athlete is both his sin and his punishment. It is, on the one hand, the cause of the problem, that is, the circumstance that causes the emergence of transnational income and, therefore, situations of double taxation, but at the same time it is also the reason why they are granted this exceptional treatment in the agreements, treatment that, as we warned, only confirms the risk of suffering double taxation.

12. Given these special circumstances, namely that we are faced with an exceptional rule and that its application will generally lead to situations of double taxation, it is essential to have some certainty in the subjective and objective delimitation of the precept. This is

why we have focused a large part of our study on examining and analyzing its content, but also on detecting and denouncing those provisions which, in our opinion, show certain inconsistencies and incoherences, either between them or in the general spirit of Article 17.

**The subjective delimitation of Article 17: when is a person acting as a sportsperson?
Special problems regarding the entertainment factor and public performances**

13. The first requirement, of a subjective nature, for the provision to be applicable is that we are dealing with a sportsperson acting in that capacity. This requirement, apparently simple, hides, however, a good number of conflicting issues, since, on the one hand, neither the precept nor the Comments clarify what is to be considered as a sportsman and, on the other hand, it is not easy to determine what conditions must be fulfilled to understand that we are facing a performance in that condition, being this a decisive point in which the Comments to Article 17 show a worrying lack of internal coherence.

14. In order to try to find a fair and coherent solution to these problems, we understand that we must carry out a systematic and teleological interpretation of the Commentaries to Article 17, that is, an interpretation in which its criteria and provisions are evaluated jointly and in which the *raison d'être* and the ultimate purpose of the precept are not lost sight of. Therefore, in order to carry out this interpretative work, it is necessary to identify those factors or criteria that are given a decisive role or greater relevance in the Commentaries and, in this sense, it seems clear that from their first versions those have placed the emphasis on three elements whose presence is essential for the precept to be applicable: the existence of a performance, of a scenic nature and in which an entertainment character can be appreciated. As we indicated, only an interpretation that takes into account these three elements as basic assumptions for the application of article 17 can be coherent with the spirit and purpose of the precept.

15. This leads us to disagree with several of the criteria that have been incorporated into the Commentaries in their latest revisions. In the first place, we cannot share the difference in treatment that these seem to give to football coaches, because despite being in a situation similar to that of football players, they are excluded from the subjective scope of the precept (although such a criterion is not explicitly included, the doctrine has understood that such a conclusion stems from the exclusion made by the Commentaries of administrative staff, technical equipment, etc.). Therefore, to the extent that coaches also participate in this scenic component, intervening in an effective way in the sporting event and, even more so, in the spectacle that surrounds such events, it would be fair and logical that their income could also be taxed at source according to article 17 of the Model Agreement.

16. In contrast to the exclusion of coaches, there is another group of subjects, the substitute players, who despite playing a role far removed from the notion of scenic and entertaining performance, do seem to fall within the subjective application field of the precept. Again, although such a criterion is not explicit in the Commentaries, the Committee on Fiscal Affairs of the OECD has defended it on some occasions (specifically in the Report published in 2014 following the last revision carried out on the Commentaries to the precept), hence we should reject the application of the precept to those players who, although they are at the disposal of their team on the bench during a

match, they do not participate in an effective way in the sporting performance, since in this type of assumptions none of the three elements that we have identified as essential for the application of the precept would be appreciated.

17. Thirdly, neither can we agree with the change of criterion adopted by the OECD in the last revision of the Commentaries, which led to the extension of the scope of the provision to income derived from any type of preparatory or training activity, including those carried out without the presence of the public, since, as the doctrine has held almost unanimously, these are activities in which the notes that have traditionally characterised sporting activities within the meaning of Article 17 are not observed. Thus, this is neither a public performance nor, therefore, an activity aimed at spectacle or entertainment, simply because in such cases there will be no one to amuse or entertain. Therefore, we believe that this change in the interpretation of the precept should be reconsidered in such a way that the preparation or training activities are subject to the same criteria as the rest of the activities, remaining within the scope of application of article 17 when the activities have that scenic and entertainment character that we have defined as a fundamental element of the precept.

18. In view of these new - and in our opinion reprehensible - interpretative criteria, it seems that the OECD has been revising its Commentaries to the precept without following a logical and coherent line, putting 'patches' on concrete situations or problems and deviating from the original purpose of the precept (which, let us remember, was none other than to avoid practical problems in the international taxation of artists and sportsmen). This, in our view, is leading to an expansion of the subjective scope of Article 17 which finds no justification in that original purpose, but rather seems to reflect a certain eagerness to want to tax at source this particular category of taxpayers under any circumstances.

Sport performance in the source country as a delimiting criterion for the objective scope of Article 17: its role as *vis atractiva* of all income derived from or closely connected with that performance

19. If the subjective delimitation of the precept depends on the condition of the person acting in the source country, its objective or material scope will depend on the relationship between the income received and the performance carried out in that condition, since the precept is specifically aimed at those incomes that are revealed on the occasion of a specific sporting performance taking place in the source country. Without sporting performance, therefore, Article 17 cannot be applied. Given such performance, by contrast, the precept would unfold its effects on all those incomes that derive, directly or indirectly, from the performance of the football player as a sportsman. In this way we verify that sports performance becomes the true leitmotiv of the precept and that is why its objective scope of application extends not only to the income that directly remunerates such performance, but to all the income derived from it.

20. The problem is that to speak of income derived directly or indirectly from a sporting activity is certainly imprecise and can generate a significant lack of legal certainty, which is why the Commentaries to the OECD Model Convention have tried to delimit the objective scope of the precept by pointing out that, in order for Article 17 to be applicable, there must be a close connection between the income received and the sporting activity

taking place in the source country. Likewise, in their eagerness to facilitate the interpretation and application of the provision, the Commentaries incorporate a series of practical examples that try to illustrate how this criterion of close connection is to be interpreted. However, it is true that, despite the OECD's commendable effort in the above sense, the actual configuration of the precept means that its application in practice depends on the specific circumstances of each case and on the greater or lesser amplitude used by the tax authorities of the source country when interpreting and applying the close connection rule.

21. This uncertainty is increased in the case of those sportspersons who, as is the case with many professional footballers, use the media interest aroused by their own image to sign multimillion-dollar contracts for sponsorship, advertising, etc., as these are generally complex contracts, which include multiple obligations and various remuneration formulas, making it even more difficult to verify when a given payment is or is not closely connected with a sporting performance taking place abroad. For all these reasons, and bearing in mind that Article 17 gives artists and sportsmen an exceptional treatment if we compare it with that of other workers, in our opinion the rule of the close connection should be interpreted in a restrictive way, which would mean in any case determining whether or not there is a causal relationship between income and performance, in such a way that the provision could only apply when, in view of the particular circumstances of each case, it can be concluded that the sportsperson would not have obtained the income in question (i.e. the income claimed to be taxed under Article 17) if that particular sporting performance had not been carried out in the country of the source.

22. The problems surrounding the delimitation of incomes that fall within the objective scope of the precept do not end at this point, however, because it is not uncommon for a given income to be directly paid or closely linked to two or more sporting events taking place in different countries. In such cases, in addition to the initial complexity of qualifying income, there will be a second difficulty related to the correct quantification and attribution of income between the different activities performed. On this issue, the Comments to Article 17 also include a series of examples that try to illustrate different criteria for the distribution and location of rents (by working days in each country, by number of events, etc.). However, the Commentaries also warn that the territorial attribution of income could vary depending on the facts and circumstances of each specific case and clarify that the quantification of taxable income in each country is a matter that is not dealt with by the conventions but will depend on the internal legislation of the Contracting States. This implies an added risk of double taxation, since if there is no unified method of distribution and location of income, it is likely that there will be more than one country that, under the rules of location or the connecting points of its law, claims the power to tax the same income or part of it. For this reason, we understand that it is crucial, in order to avoid cases of double taxation, that the Commentaries to the OECD Model Convention should endeavor to regulate this issue so that the different States involved in this type of situation have a clear, objective and common criterion for quantifying and distributing between them the taxable income.

Article 17.2 of the OECD Model Convention: the expansion of the subjective scope of the provision as confirmation of the principle of taxation at the source of sports income

23. In the Model Convention published in 1977, the OECD added a second paragraph to Article 17 which was aimed at those incomes which, also deriving from the personal performance of artists or sportspersons in the source country, were received by subjects other than those. As the Commentaries to the precept then explained, this new provision was intended to tackle the problem of so-called 'rent-a-star companies', in such a way that the source country could tax income derived from artistic or sporting performances taking place in its territory even in cases in which these were attributed to companies controlled by the artist or sportsman himself. However, the clear anti-abuse character with which the second paragraph of the precept was incorporated would disappear in the next revision of the Commentaries, since following a Report published by the Committee on Fiscal Affairs in 1987, the latter would be modified to establish an approach totally different from the one they had initially adopted. Thus, in the 1992 revision, the Commentaries to Article 17 would remove the second paragraph from the precept of its original anti-avoidance purpose in order to give it a new role that came to reinforce the principle of taxation at the source of sports income and that is, by adopting this disruptive approach to Article 17.2 (no longer limited to those situations typically elusive, but extended to any case in which the sporting income is attributed to a third party -including, therefore, the income received by sports teams from the performances of their players-), the OECD confirmed that income derived from artistic and sporting performances should be taxed in the source State regardless of who receives it. This is a legitimate and coherent solution if, as the OECD approach seems to imply, it is understood that artistic and sporting income has a special link or rootedness (as is the case, for example, with real estate income) with the place where it is obtained (i.e. with the territory where the artistic or sporting activities are held or, in the case of real estate, with the place where the property is located), which would explain and justify admitting its taxation at source without limitations. What is not explained then is that the official justification that still appears in the Commentaries to Article 17 to support its inclusion in the Model Convention is to try to "avoid the practical difficulties that frequently arise in the taxation of entertainers and sportsmen and sportswomen who perform abroad", because if one thing we have stated throughout our research is that the difficulties generated by the application of Article 17 in practice are equal to or greater than those that would have to be faced by sportsmen and sportswomen, and the States themselves, in their absence (involving two States, not only that of residence but also that of the source, in the collection of taxes on the activity of artists and sportspersons abroad means on paper certainly an increase in the chances of success in the purpose of taxation, but at the same time and from an objective point of view, the duplication of legitimate instances and the multiplication of potentially affected subjects increases the practical difficulties that arise, which is what we wanted to avoid, to paraphrase the basis laid in the Comments). To that extent, we consider it proved that the reason for the existence of Article 17.2 cannot be anchored exclusively to the glimpses of foundation managed from the beginning in the Comments, but must be sought beyond or implicitly in other factors, the most ostensible or elementary of which represents the decided claim of the right of taxation of the country of the source on artistic or sporting

income (guaranteeing it even when there may be incidences or variations in relation to its recipient).

24. The expansion in the subjective scope of the provision caused by this new approach to Article 17.2 should not lead us to the error of considering its objective or material scope to have been extended as well, since the incomes covered by this second paragraph will remain the same as those covered by Article 17.1, that is, incomes that derive directly or are closely connected to a performance as an sportsperson in the source country. The only change, therefore, is the destination of the income (which is no longer attributed to the athlete himself but to another person), but not its origin, which must be located, in both cases, in a personal performance of the athlete as such.

25. However, the correct location of the origin of this type of income is not an easy matter in practice and, in fact, when we refer to income obtained by subjects other than the sportspersons themselves, the difficulties increase, as there are multiple incomes that may arise on the occasion of a given competition or sporting event and not all of them will derive or be closely connected with the performance itself. This should lead us to adopt a position of special caution when we are analyzing the scope of application of Article 17.2, because a misinterpretation of it would induce us to include in it purely business income, when, as we have stated, the particular rule established by this precept is based on the characteristics of artistic and sporting activities. Outside this specific area, income cannot be classified as artistic or sporting and, therefore, its taxation will depend, not on Article 17, but on those other provisions of the Convention that may be applicable (normally Article 7, dedicated to business income).

Considerations on the income of current football clubs: are they still within the scope of Article 17.2 or, on the contrary, are they purely business profits that should be left outside the scope of Article 17.2?

26. In recent times, professional football clubs have gradually distanced themselves from the traditional concept of a sporting entity to move closer and closer to that of genuine commercial entities with typically business aspirations. Thus, in addition to purely sporting activity, today's football clubs carry out all sorts of businesses with which they try to obtain the greatest economic revenue: transfers of players in order to obtain capital gains, commercialization of television broadcasting rights, exploitation of the stadium with the sale of season tickets and passes, sale of merchandising, advertising agreements or promotional trips are some of the examples that illustrate the mercantile nature to which we have alluded. And, in fact, the prominence recently acquired by this type of activity for football clubs has led to the income derived from strictly sporting activities becoming secondary in their results accounts. This phenomenon of commercialization is also observed if we look at the incessant geographical expansion of the football clubs of our time, clubs that, in the desire to exploit all available economic resources, have made the leap to the international market through different strategies (assigning broadcasting rights to teleoperators located abroad, hiring football players from countries where there is a large potential consumer market, touring abroad for promotional purposes, expanding their sales channels in other countries, etc.), which causes them to be increasingly exposed to transnational rents.

27. These circumstances lead us to reflect on the current nature of professional football teams and the treatment of their income for the purposes of double taxation conventions. In this respect, it is true that when the Commentaries to Article 17 of the Model Convention were amended in 1992 to expand the scope of its second paragraph to include, among others, the income of sports teams, this mercantilisation process was certainly at an early stage and therefore there was still no particular difficulty in separating purely sports income from the business income of these teams. However, as we have been indicating, nowadays football clubs operate in the market as authentic business companies, with their own brand and a totally different identity from that of their footballers, which is why we defend that their income, including that derived from participation in sports competitions, is closer to the concept of business profits than that of sports income. And this is so because in order to obtain income from playing a match or participating in a certain competition it is not enough with the performance of the footballers, but rather, it will be necessary that the club has carried out a series of managements as a business entity that are those that will have allowed it to reach that competitive scenario (hiring certain players, investing in infrastructure, betting on a certain policy for the management of the junior categories of the club, having a large technical staff, etc.) and it will also be necessary to involve a large number of individuals (coach and other members of the technical staff, medical team, managers, scouts, administrative staff, etc.) who do not carry out sporting activities and which the Comments to Article 17 itself seem to exclude from the subjective scope of application of the provision.

28. For the same reasons we consider that there are no appreciable differences between the entities that manage professional football clubs (which, in the case of Spain, are, for the most part, sports corporations) and other subjects that the Comments expressly exclude from the scope of application of Article 17.2: the owners of racehorses and the owners of race cars. The Fiscal Affairs Committee understands that the economic prizes that these subjects may receive depending on the result they obtain in the races are not paid to them as a consequence of the personal performance of the rider or the driver, but in consideration of the activities related to the ownership and training of the horse, in the first case, or the design, construction, ownership and maintenance of the vehicle, in the second. Following this same reasoning, it could also be argued that the income received by the entities that manage professional football teams is not paid to them by the personal performance of their footballers (which, remember, are also remunerated for it) but by those other activities carried out by the entity that are closer to the business sphere: the decision about who will be the person who manages the technical staff of the club, the management of the budget at the time of designing the professional team, negotiations to hire certain players, and so on. We believe, therefore, that the difference in treatment between some and others again highlights the lack of internal coherence of the official comments to the OECD Model Convention when interpreting Article 17, so it would be desirable to revise them to give them greater consistency.

The objectionable interpretation of the scope of application of article 17 by Spanish jurisprudence in the field of artistic income and the risk that such interpretation may affect sports performances in the future.

29. The Supreme Court has understood (see its judgments of 11 June 2008 -Rec. 7710/2002- and 7 December 2012 -Rec. 1139/2010-) that the conventional precept dedicated to artistic and sporting income is fully applicable to the amounts paid by the promoter of a tour of musical concerts held in Spain to companies located outside Spanish territory for concepts such as the assignment of the image rights of the artist who took part in the tour or the provision of services relating to the production and staging of the concerts. Beyond the correctness or incorrectness of the final conclusions, what in our opinion is truly questionable about the decisions adopted by the High Court are the serious mistakes committed when making an extensive interpretation of the scope of application of Article 17 of the OECD Model Convention, using for this purpose the breadth with which the rule that contemplates the points of connection of this type of income in our legal system is drafted, which means ignoring the autonomous and self-sufficient nature of the conventional rules for the distribution of taxing power, rules that must prevail over domestic provisions given the superior hierarchical nature of international conventions.

30. Thus, in order to verify whether Article 17 was applicable to the various rents paid by the promoter of concert tours that took place in Spain, the Supreme Court should have analyzed whether those rents derived directly from the personal performance of the artists in Spanish territory or whether they had a close connection with such performance. However, such an analysis did not take place and instead the Supreme Court referred to Article 45 of the then current Law 43/1995, of 27 December, on Corporate Income Tax (a provision similar to the one we find today in Article 13.1.b of the IRNR Law and by virtue of which income from economic activities or exploitations deriving, directly or indirectly, from the personal performance in Spanish territory of artists and sportsmen, or from any other activity related to such performance, even when received by a person or entity other than the artist or sportsman, is considered to have been obtained in Spanish territory) in order to justify that this provision "extends for artists and sportsmen the concept of income obtained in Spain, understanding as incomes obtained in Spain those obtained by a non-resident entity which derive, directly or indirectly, from a performance carried out in Spain" and, on the basis of such justification, to hold that any income related to the performing and staging of concerts in Spanish territory should be considered an artistic income for the purposes of the conventional rule. On this point, we cannot deny that the aforementioned precept is drafted in a broader way than article 17 of the OECD Model Convention, since it includes income derived not only from artistic or sporting performances, but also from any other activity related to such performances. However, this extension limits its effects, as cannot be otherwise, to its own scope of application, that is, to the function played by the internal regulation as the defining point of connection of income obtained by non-residents in Spanish territory. Attempting to apply this extension of the concept of artistic income in the level of double taxation avoidance agreements, as the Supreme Court seems to do, is to disregard the hierarchical prevalence that these enjoy as international treaties, since the Contracting States cannot unilaterally modify the meaning and purpose of the conventional rule.

31. As we have just pointed out, the concept of artistic and sporting income resulting from our internal regulations is broader than that contained in Article 17 of the OECD Model Convention and delimits the Commentaries, since while the latter require that income ancillary to the performance be closely connected to it, Spanish law extends this concept to any performance derived, directly or indirectly, from the personal performance of the artist or sportsman or from any other activity related to said performance, without requiring any type of link or special connection between the former and the latter. This asymmetry in the interpretation of one rule or another is what seems to lead the Supreme Court to maintain an erroneous view of the objective scope of article 17.2 (and, therefore, also of article 17.1) of the OECD Model Convention, extending its applicability to income that should have been classified as business income. And although the aforementioned judgments were exclusively concerned with examining income derived from artistic performances, there is no obstacle to similar assumptions being made in the future in the sports sector and, more specifically, in the field of professional football, since, as our research has shown, professional football clubs have evolved over the last few decades in such a way that they are now closer to the concept of business entities with a markedly commercial sphere of action than to that of sports entities that merely serve as a vehicle for the group activities of their players. As a result of this evolution, the sources of income of football clubs have multiplied and now the income from purely sporting activity has been overtaken by other income of a different nature, such as that derived from the exploitation of television rights, sponsorship or advertising, merchandising or the transfer of players.

32. For this reason, it is more necessary than ever that the interpretation made by judicial and administrative bodies of the objective scope of Article 17.2 of the OECD Model Convention be an interpretation consistent with the concept of sports income arising from the Official Comments on the precept and, in this sense, it is encouraging to note that, following the review of these Comments in 2014, the Spanish tax authorities seem to have adapted their interpretation to the new criteria established by the Committee on Fiscal Affairs and, specifically, to the rule contained in the new paragraph 11.4, according to which it is clear that Article 17.2 should not cover the income of all entities involved in the production of sporting or artistic events. Thus, several binding consultations of the Directorate General of Taxes (among others, Consultations V1678-14 of 1 July 2014, V5328-16 of 16 December 2016, or V2428-17 of 28 September 2017) have been pointing out, after the aforementioned modification, that "if the amounts received by the production companies (stage, lighting, sound equipment and technicians, transport of equipment and technical personnel) are not derived from the performance of the artist, but only correspond to the remuneration of the services subcontracted by the producer in order to enable the performance of the artist under the terms agreed, such income shall not be understood to have been obtained in Spain, in accordance with the provisions of Article 17 of the OECD, and therefore may not be subject to taxation in Spain to the extent that an convention in such terms is applicable". If the Tax Administration had followed this criterion in due course (for which it already had sufficient legal bases, since although it is true that the aforementioned paragraph 11.4 of the Comments was introduced in 2014, it reinforced the criterion established in paragraph 7, a paragraph that had already appeared in the Comments since the 1992 version), surely the Supreme Court would not have had the opportunity to pronounce on the matter in the aforementioned

controversial judgments. We hope, however, that this new interpretative criterion will be consolidated and that, from now on, this type of income will be considered by the Tax Administration outside the scope of Article 17 of the OECD Model Convention, in such a way that our courts will not have to deal with an issue that, in our opinion, should have been resolved from the first versions of the Commentaries to the precept.

From the (theoretical) rotundity with which taxation at the source of sports income is contemplated in the OECD Model Convention to its relaxed application in practice: alternative versions of the precept, tacit agreements for its non-application, preferential tax regimes for sports events, etc.

33. If one thing is clear from reading Article 17 of the OECD Model Convention, it is that it unconditionally admits, without palliatives, the taxation in the country of the source of the income obtained by sportspersons (and any other subject) as a result of the sports activities they perform in their territory. In this sense, the rotundity with which the taxing power of the source country is recognized on this income modality is only comparable to that which the Model recognizes on other incomes that are considered strongly linked to the territory where they are understood to be obtained, such as real estate income, corporate profits through a permanent establishment, directors' salaries and public pensions. However, if we move a bit away from the theoretical plane and get into the practical plane, as we have done repeatedly throughout our research, we soon realize that the intended rotundity with which the source taxation on this particular form of income is proclaimed is more an old wish of the Committee on Fiscal Affairs of the OECD than a current reality in our time. As we have stated, there are many ways of circumventing in practice the application of the so often reaffirmed principle of taxation at the source of sporting income. Thus, the Official Comments to Article 17 are the first to propose several alternative versions of the precept that derogate from its application in certain circumstances. In the same way, it is becoming more and more common for countries to introduce special regimes in their tax systems in order to abolish, punctually, the taxation at source of the sports income that arises on the occasion of a specific event that takes place in their territory (which often occurs due to pressure from the organizing entities of the event). Likewise, in certain areas in which it has not been possible to formally establish a preferential tax regime (usually because there are many countries involved, as happens in European club competitions -Champions League and Europa League-), they have reached a kind of tacit agreement not to tax the income that residents of other States obtain in their territory.

34. With regard to the alternative or complementary versions of Article 17 proposed by the Commentaries to the Model Convention, the one that has been most welcomed by the different States in their bilateral agreements is the one that contemplates the non-application of the provision when the sporting event from which the income comes is financed with public funds from one of the Contracting States and/or when it is part of a cultural exchange agreement. This exception, however, has hardly any practical relevance for football players and clubs because in today's professional football, which is so heavily privatized and marketized, it is increasingly rare to find competitions or events that are financed with public funds (it is true that we can find some competitions - think, for example, of the world cup of national teams - where it is possible for the host country to finance a part of the event, but generally it will be a parallel or accessory financing to that

of the organizing entity itself, FIFA - as we know a private entity - which will be the one that really remunerates the participation of national teams in the championship and, consequently, that of their footballers). or that take place within the framework of a cultural agreement. The 'de minimis rule' is another of the alternative versions contemplated in the Commentaries and although there are certain countries, such as the United States, that have included it in a generalized manner in their bilateral agreements, in the case of Spain we only find an agreement (precisely the one signed with the North American country) that has this particular provision aimed at avoiding the application of article 17 on those subjects who, unlike elite sportsmen, obtain modest income from their sports performances abroad. We still find in the Comments two other proposals for alternative wording of the provision that could directly affect the income of football players (which excludes employees from its scope and which exempts from taxation those cases in which the athlete acts as a member of a team that participates in a match organized in the other country by a league to which that team belongs), but which, however, at least in the case of Spain, have not been followed up in conventional practice, so that there is currently no bilateral convention which includes such variants in the wording of Article 17.

35. Another practice that has been proliferating as a means of deactivating the effects of article 17 is the establishment of preferential tax regimes in the country of the source before the holding of certain sporting events. Thus, since several decades ago we find examples in some of the most relevant sports competitions of the international scene (Olympic Games, World Cup, etc.) where the authorities of the host country have reached an agreement with the organizing entity of the competition to implement a special tax regime that allows athletes (and other subjects involved in the event) to avoid the practical difficulties involved in taxation in that country for income derived from their participation in the sports event (through the implementation of simplified procedures, reduced tax rates and, above all, with the establishment of tax exemptions). The last example of this type of provision can be found precisely in our country, where the Government has established a special tax regime aimed at subjects (including, of course, footballers) participating in two sporting events taking place in Spain: the final of the UEFA Champions League 2019 and the UEFA EURO 2020. As we were able to see at the time, the selective nature of this type of tax measure raises serious doubts as to its compatibility with European Union law on free competition and, more specifically, with the State aid regime. But beyond the doubts that may arise in this sense, what seems obvious to us is that the establishment of this type of preferential tax regime means that, after all, those sportspersons who, by participating in the competitions with the greatest economic impact at international level (i.e. those whose organizers have sufficient influence to require local governments to implement this type of measure), may receive certain tax benefits granted in the country of the source. This means, in our view, that the original meaning of Article 17 of the OECD Model Convention is to a large extent distorted, since it is precisely the highest level sportsmen and sportswomen, i.e. those who have the greatest capacity to obtain large sums of money in short periods of time, who may end up escaping from the principle of taxation at source which, supposedly inexorably, is established by the precept.

The problematic issues raised by Article 17 of the OECD Model Convention have caused all sorts of doctrinal reactions: need for reform, proposals for improvement and invitations to abolish it

36. The many controversial issues raised by the practical application of article 17 have led much of the legal literature to take a critical view of the current configuration of this provision. Thus, many authors have, for some time now, been demanding that article 17 be reformed. However, we cannot identify a more or less uniform line in these doctrinal proposals, since, indeed, they are very diverse proposals aimed at improving different aspects of the precept. On the one hand we find authors who suggest broadening its scope of application, either from a subjective point of view (within this group we find authors who propose to include in the precept any subject who can be considered a celebrity or other workers who despite participating in artistic or sporting activities, such as directors or coaches, are not considered subjects who act in front of the public -behind-the-scenes workers-) or from a substantive point of view (in this trend we can highlight the proposal to extend the scope of the precept to all the income that artists and sportsmen obtain in the country of the source and not only to those who are linked to their performances as such), in order to avoid the problems of qualification of the incomes and to achieve that the solution that is provided by the precept is as fair as possible. On the contrary, other authors suggest that the precept be reconfigured so that its scope of application is limited to those cases in which, in their opinion, it would really make sense to demand taxation at the source of this type of income. Thus, we find proposals for employees to be excluded from their subjective scope, for Article 17.2 to recover its original focus and only be applicable to situations typically elusive or for the income covered by the precept to be only those directly derived from the sports performance and not those others that may be connected with that performance.

37. Another doctrinal group considers, however, that the best solution to avoid the application problems caused by article 17 is not to make specific modifications to the configuration of the precept, but rather to definitively eliminate it from the Convention Model, in such a way that the taxation of the income earned by artists and sportspersons for their performances abroad is governed by the same rules as for other workers and professionals. For these authors, the numerous conflicts that the precept provokes in practice, the discriminatory nature of the exceptional solution that it provides for a specific category of subjects and the high administrative costs that its effective application entails, are sufficient reasons to demand that Article 17 be suppressed and, therefore, that artists and sportspersons be subject to the same taxation rules that are contemplated in Articles 7 and 15 of the OECD Model Convention for independent workers and employees.

38. The fact that the doctrine demands the reconfiguration or elimination of article 17 is a circumstance that, in itself, suggests that something is not working properly. This means that the precept does not respond to the expectations with which it was incorporated into the OECD Model Convention, which is why we have considered it necessary to submit both its theoretical postulates and its projection in practice to a thoughtful review process. When carrying out such a review, however, we cannot limit ourselves to examining the problems that the precept may have caused in the past, since we would be renouncing a fundamental element of the equation: the evolution that tax systems have been undergoing

in recent times. We must not forget that the proposals we make will in any case be for the future, not the past, and therefore the solution adopted must try to adapt to new trends in international taxation and take advantage of the many advances that are taking place in the fight against tax fraud.

The future of article 17 of the OECD Model Convention in the post-BEPS context: its reorientation towards those subjects who obtain income by the use of their image

39. One of the paradigms that the BEPS Plan seems to have established, at least as far as the digital economy is concerned, is that income must be taxed in the place where economic activities are actually developed, understanding as such the place where companies create their profit value. This pretension is aimed at combating the fiscal challenges that arise from the special characteristics of the companies that operate in the digital sector, since they are companies that can have a significant virtual presence in any country without being subject to taxation in that country due to the lack of a physical link with their territory, which makes it easier for them to relocate their profits to jurisdictions of convenience. If we extrapolate this reasoning to our field of research, we can find significant similarities between one field and another, as it is true that artists and sportspersons also have a series of particular characteristics that make them worthy of specialized tax treatment. However, in contrast to what the OECD has traditionally held (i.e., that the uniqueness of artists and athletes lies in their special capacity to obtain large sums of money in short periods of time), we understand that what truly and decisively distinguishes artists and athletes from other subjects is that they have a particular source of wealth that very few individuals possess: their media image. An image that, at the service of the market, is nothing more than an intangible asset capable of generating profits anywhere in the world without the need for its owner to be physically present. And it is at this point where we find important similarities with the way of operating in the market of digital companies, because if they can enjoy a large virtual presence in a given country without the need for physical links in their territory, the same happens with artists and sportspersons, who have the ability to exploit their image in any corner of the planet even without being present. Continuing with this reasoning, the following question we should ask ourselves is: where is the commercial value of the image of footballers generated? Although it is true that it is not possible to identify a single source from which that value arises, it is also true that among all of them there is one that stands out from the rest: sports performances. And this is so because the popularity of the players in the mass media is due mainly to their performances in sports competitions and as these performances improve, the commercial attraction generated by the image of the football player increases. That is why year after year we see that the best paid players in the world (both in sports and in the extra-sport area) are always those who have a greater sporting performance. And from this point of view it is logical that the countries where these performances take place can tax the income derived from such performances because, following the BEPS approach, footballers would be taxed where the commercial value of their image is generated.

40. If the continuity of the precept in the post-BEPS era is justified in the terms set out above, what should be reconfigured is its subjective scope of application, since the current definition of artist and sportsperson included in Article 17 of the OECD Model Convention, as regulated in the Commentaries to the precept, exceeds, by far, that special

category of artists and sportspeople that we have catalogued as 'recognized prestige'. Given that it would not be easy to conceptually delimit the subjective scope of the provision in this sense, we believe that it would be more effective to resort to a measure that is already contemplated in the Commentaries: the 'de minimis' rule. In this sense, what we are proposing is a modification of the text of article 17, which consists of the incorporation of a third paragraph containing this 'de minimis' rule. With the generalized implementation of this provision, which would cease to be a simple alternative option offered by the Commentaries, it would be possible to ensure that only artists and sportspersons who obtain significant income above this minimum threshold, that is to say, those who have a significant economic and/or media value, would receive exceptional treatment in the conventions to avoid double taxation. At the same time, this measure would exclude from the precept amateur artists and sportsmen, that is, those artists and sportsmen less known or anonymous who are in an identical situation to that of other workers and professionals who must travel abroad to provide their services.

41. Given that, in order to justify their taxation at source, we have focused on the income these subjects receive from the commercial exploitation of their own image, we understand that, together with the inclusion of the exempt minimum rule as a new paragraph of Article 17, it would also be appropriate for the OECD Model Convention to clarify the treatment that this type of income should receive for conventional purposes. To this end, we believe that the best option would be, firstly, to respect their current classification as income derived from sporting activities when there is a close connection between the income in question and the activity performed in the source country (so that Article 17 would justify their unlimited taxation at the source) and, secondly, to explicitly consider their classification as royalties for cases in which there is no such connection, since this would allow the source country, even in cases in which the athlete was not present in its territory, could tax income derived from the commercial exploitation of its image, thus preventing this type of income, which is so easily relocatable, from escaping taxation both in the State of residence and in that of the source (we are referring, of course, to the group of countries -majority - whose bilateral agreements are separated on this point from the rule contained in article 12 of the Model Convention, admitting the taxation of royalties in the country of the source -although generally subject to a maximum tax rate-).

Author's proposal to improve the effectiveness and practical application of Article 17: creation of a one-stop-shop system within the European Union allowing football players (and other persons receiving income from sporting performances) to be taxed at source from their country of residence

42. As we have ascertained in our research, article 17 of the OECD Model Convention, far from eliminating the problems encountered by the State of residence in taxing artistic and sporting income (which, let us remember, was the original purpose of the provision), has in fact transferred these problems both to the State of source and to the taxpayers themselves. This circumstance has meant that the - supposedly inexorable - principle of taxation at the source of artists and sportspersons has certainly been undermined in practice, since, as we have seen, the cases in which States (whether by virtue of tacit reciprocity agreements with other States, by ceding to the pressure exerted by the organizing entities, etc.) decide not to make effective the taxing power recognized in

article 17 on income arising from an artistic or sporting performance taking place in their territory. Faced with such a scenario (and having justified the continuity of the precept in the post-BEPS context), it is necessary to devise a system that will allow us to prevent, or at least mitigate, the problems raised by the application in practice of the principle of taxation at the source enshrined in Article 17 of the Model Convention for artistic and sporting income.

43. In this scenario, what is certain is that in the European Union for some years now we have had a precedent which, although in the area of indirect taxation, has proved to be an appropriate system for facilitating and simplifying the taxation at destination (which would be equivalent to taxation at source in direct taxes) of those taxpayers who have to fulfil their tax obligations in several countries in which they may lack a minimum link. We are referring to the one-stop-shop system that, since the beginning of the century, has been operating in the European Union to facilitate the management of VAT and simplify the administrative procedures that must be supported by entrepreneurs operating in many countries. This system allows VAT taxpayers to comply from their country of residence (or from that country where they have identified themselves for this purpose, in the case of subjects resident outside the Union) with both formal tax obligations (submission of returns) and material obligations (payment of the tax debt), which are understood to be accrued in other countries of the European Union. In our opinion, this is a perfectly exploitable system in the field of direct taxation and, more specifically, in that of international taxation of artists and sportspeople, since we are dealing with subjects who, as in the case of VAT for entrepreneurs operating in certain sectors (such as telecommunications or digital services), are accustomed to providing their services abroad, being obliged to pay tax in countries with which they do not have a significant link.

44. Using this parallelism, the one-stop-shop system that we are proposing so that both European footballers and European clubs can fulfil, from their country of residence, the tax obligations that are accrued in other Member States, would basically consist of using the income tax return that both of them must present on a periodical basis in that country, in order to declare and detail in it the income received and the expenses incurred in each Member State, as well as, where appropriate, the withholdings made from it, in such a way that, by means of the appropriate liquidation operations, the taxpayer would obtain a single 'tax invoice' which he would have to pay in the country of residence so that it would be the country of residence which, a posteriori, would be responsible for redistributing the part of the taxes collected corresponding to each of the countries involved. In this way, several positive effects would be achieved: on the one hand, it would avoid these persons having to file a return in each of the Member States where they perform sporting activities, mitigating the difficulties that this entails; on the other hand, it would be centralizing all the information with tax relevance in a single return, which would benefit not only the taxpayer, but also the tax system itself and the quality of tax controls; and, likewise, the cases of over taxation would be reduced since, given that the country of residence has all the information with tax relevance (that is the country which, as we know, is responsible for applying the methods for avoiding double taxation), it would be easier not to produce mismatches or lack of coordination when implementing the application of such methods.

45. The system we are proposing would therefore be based on two essential elements. Firstly, the income tax return that subjects have to file periodically in their country of residence, which should be configured (if possible, in a harmonized manner) in such a way as to allow taxpayers to report in it all the information that would be relevant for the system to calculate the tax liability accrued in each country where sportive activities were carried out during the tax year. And secondly, administrative cooperation between the tax authorities of the different Member States (the extension to third countries should also be tried at the appropriate time, which, it should not be forgotten, are also not alien to the one-stop shop systems in VAT, which we are using as an inspiration), since it is only through such cooperation that the objectives of the system could be achieved: the redistribution of tax rates between the States involved and the effective control of the correct fulfilment of tax obligations.

46. This system would finally dilute a large part of the tax barriers that sportsmen and women encounter when competing at European level and, in this way, it would be laying the foundations for ending the discredit that, practically from its origins, is suffered by Article 17 of the OECD Model Convention, a discredit that, we should remember, has provoked the frontal rejection of bodies such as UEFA and has led to a sort of consensus for its non-application in certain sporting fields. In this way, therefore, trust could be regained in a taxation system that so far has always raised more problems than it has been able to solve.

ANEXO I

COMENTARIOS OFICIALES AL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE*

ARTICULO 17. ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. 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, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el artículo 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista en esa calidad, no se atribuyan al propio artista o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista o del deportista.

Comentarios al apartado 1

1. El apartado 1 establece que los artistas y deportistas residentes de un Estado contratante pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante en el que realicen sus actividades personales, con independencia de que se trate de actividades económicas o de un empleo por cuenta ajena. Esta disposición constituye una excepción a las reglas del artículo 7 (sobre el que prevalece en virtud del párrafo 4 de ese artículo) y a las del apartado 2 del artículo 15, respectivamente.

2. Esta disposición permite evitar las dificultades prácticas que se presentan frecuentemente en la tributación de los artistas y deportistas que realizan su actividad en el extranjero. Además, unas disposiciones demasiado rígidas podrían obstaculizar, en algunos casos, los intercambios culturales. Para superar este inconveniente los Estados interesados pueden limitar, de común acuerdo, la aplicación del apartado 1 a las actividades empresariales o profesionales. Para ello será suficiente con sustituir las palabras “no obstante lo dispuesto en el artículo 15” por “con sujeción a lo dispuesto en el artículo 15” en los apartados 1 y 2. De esa forma, los artistas y los deportistas que realicen sus actividades por cuenta ajena quedarán automáticamente sometidos al artículo 15 y se beneficiarán de las exenciones establecidas en el apartado 2 de dicho artículo.

*Traducción *cuasioficial* al español a cargo del Instituto de Estudios Fiscales, publicada en el año 2019 (como es sabido, la última edición del Modelo de la OCDE es del año 2017). En la presentación de esta versión del Modelo traducida al español se advierte expresamente de lo siguiente: “No es una traducción oficial de la OCDE. La calidad de la traducción española es responsabilidad exclusiva del autor de la traducción. En caso de discrepancias entre el texto original y la traducción solo será considerado válido el texto original”.

3. El apartado 1 se refiere a los artistas y los deportistas. No es posible formular una definición precisa del término “artista”, aunque el apartado 1 cita algunos ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. Esta relación de ejemplos no debe considerarse exhaustiva. Por un lado, el término “artista” comprende claramente a los artistas escénicos, los actores de cine, y a quienes actúan en un anuncio de televisión (incluyendo, por ejemplo, antiguos deportistas). El artículo puede aplicarse también a las rentas generadas por actividades de carácter político, social, religioso o benéfico, cuando incorporen un elemento de espectáculo. Por lo contrario, no será aplicable a un conferenciante visitante (por ejemplo, un antiguo político que percibe unos honorarios como conferenciante invitado), ni a un modelo en el ejercicio de su actividad como tal (por ejemplo, exhibiendo prendas durante un desfile de moda o una sesión de fotos) y no como artista, ni al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, los operadores de cámaras en el rodaje de una película, los productores, los directores cinematográficos, los coreógrafos, el equipo técnico, los técnicos que viajan con un grupo de músicos, etc.). Entre unos y otros hay una zona ambigua en la que es necesario valorar el conjunto de las actividades de la persona en cuestión.

4. Una persona física puede dirigir un espectáculo y actuar en él o puede dirigir y producir un programa de televisión o una película y actuar también en ellos. En estos casos, será necesario considerar la naturaleza de la actividad concreta de esa persona en el Estado donde tiene lugar la actuación. Si en sus actividades en ese Estado predomina el aspecto escénico, el artículo será aplicable a la totalidad de la renta que esa persona obtenga en ese país. Si, por el contrario, el elemento escénico constituye una parte insignificante de su actividad en ese Estado, el conjunto de la renta quedará fuera del artículo. En situaciones intermedias será necesario acudir a una regla de reparto.

5. Aun cuando no se defina expresamente el término “deportista”, este no se limita a quienes participan en actividades 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 a pilotos de carreras.

6. El artículo se aplica asimismo a las rentas de otras actividades que puedan considerarse como espectáculo; por ejemplo el billar, el billar inglés –*snooker*– y los torneos de ajedrez y de bridge.

7. La renta que obtienen los representantes, etc., por la organización de las actuaciones de un artista o un deportista queda fuera del ámbito del artículo, si bien las rentas que perciban por cuenta del artista o el deportista están, naturalmente, comprendidas en el mismo.

8. El apartado 1 es aplicable a las rentas que obtenga, directa o indirectamente, una persona física como artista o deportista, por una actuación. En algunos casos, la renta correspondiente a una actuación específica no se pagará directamente a la persona física ni a su representante o agente. Por ejemplo, los integrantes de una orquesta pueden percibir un sueldo en lugar de cobrar por cada actuación: el Estado contratante donde tiene lugar la actuación podrá gravar, con arreglo al apartado 1, la parte del sueldo del músico correspondiente a tal actuación. De la misma forma, en el caso de un artista o un deportista empleado, por ejemplo, por una sociedad unipersonal, el Estado donde tiene lugar la actuación puede gravar una proporción adecuada de la retribución pagada a la

persona física. Además, cuando su legislación interna “transparente” dichas entidades y trate las rentas como devengadas directamente por la persona física, el apartado 1 permite que ese Estado grave las rentas derivadas de las actuaciones realizadas en su territorio, obtenidas por la entidad en beneficio de la persona física, incluso si las rentas no se pagan de hecho en concepto de retribución a la persona física.

8.1 El apartado se aplica con independencia de quien pague la renta. Por ejemplo, abarca los premios y galardones pagados por una federación, una asociación o una liga nacionales a un equipo o a una persona física en relación con un acto deportivo concreto.

9. Además de los honorarios percibidos por sus actuaciones, los artistas y los deportistas obtienen a menudo rentas en concepto de cánones o remuneraciones por publicidad o como patrocinio. En general, cuando la relación entre las rentas y el ejercicio de la actividad en el país considerado no sea muy estrecha, serán aplicables otros artículos. Por lo general se considerará que existe esa estrecha relación cuando no sea razonable considerar que la renta se hubiera obtenido aun no realizando esas actividades. Esta relación puede referirse al momento en el que ocurre el hecho que genera la renta (por ejemplo, un pago que perciba un golfista profesional por una entrevista concedida durante un torneo en el que participa) o a la naturaleza de la contraprestación que genera el pago de la renta (por ejemplo, un pago a una estrella del tenis por la utilización de su imagen en los carteles anunciadores de un torneo en el que participa).

Por lo general, los cánones por derechos sobre la propiedad intelectual estarán comprendidos en el ámbito del artículo 12 y no del artículo 17 (véase el párrafo 18 de los Comentarios del artículo 12), pero normalmente los pagos percibidos en concepto de publicidad o patrocinio estarán fuera del ámbito del artículo 12. El artículo 17 será aplicable a las rentas de la publicidad y del patrocinio, etc., que guarden una estrecho vínculo con las actuaciones realizadas en un Estado determinado (por ejemplo, los pagos efectuados a un tenista por lucir en su camiseta el logotipo, la marca comercial o el nombre comercial de un patrocinador durante un partido). Esta estrecha relación puede evidenciarse mediante un contrato relativo a la participación en un acto o espectáculo concreto o en un cierto número de actos o espectáculos no precisados; en este último caso, un Estado Contratante en el que se celebren uno o más de estos actos o espectáculos puede someter a imposición una parte de las rentas que correspondan por publicidad o patrocinio (como ocurriría, por ejemplo, en el caso de una retribución una serie de actuaciones indeterminadas, véanse los párrafos 9.2 and 9.3). Otras rentas de naturaleza análoga que no puedan atribuirse a tales actuaciones se regirán por las reglas generales del artículo 7 o del artículo 15, según el caso. Los pagos percibidos con motivo de la cancelación de una actuación tampoco pertenecen al ámbito del artículo 17, sino que les serán aplicables los artículos 7 o 15, según el caso. Son varios los pagos que pueden efectuarse en relación con los artículos de promoción comercial. Si bien los pagos efectuados a un artista o deportista de parte de las rentas procedentes de esos artículos de promoción que están estrechamente relacionados con una actuación pública pero que no constituyen cánones normalmente recaerán en el ámbito del artículo 17, los pagos derivados de la venta de los artículos de promoción comercial en un país, que no están estrechamente relacionados con las actuaciones en ese país y que no constituyen cánones, recaerán, por lo general, en el ámbito del artículo 7 (o del artículo 15 cuando el perceptor de la renta sea un asalariado).

9.1 Además de los ejemplos anteriores, existe un cierto número de casos en los que puede ser difícil determinar si un elemento de renta concreto que percibe una persona en su condición de artista o deportista procede de sus actividades personales como tal. Los principios que siguen pueden resultar útiles para abordar tales casos:

- La referencia a un “artista o deportista” engloba a toda persona que interviene en esa condición, aunque sea en una única ocasión. Así, el artículo 17 puede aplicarse a un amateur que gana un premio dotado de una cuantía económica o a una persona que, no siendo actor, percibe unos honorarios por su aparición, en una única ocasión, en un anuncio publicitario en la televisión o en una película.
- Como se señaló en los párrafos anteriores, las actividades de un artista o de un deportista no se limitan a su participación en un espectáculo o en un acto deportivo en un cierto Estado, sino que incluyen igualmente, por ejemplo, su aparición en entrevistas o en anuncios publicitarios en ese Estado que estén estrechamente relacionados con dicha participación.
- El simple hecho de informar sobre una actuación artística o deportiva, o de comentarla, cuando el comentarista no participa de ella, no es asimilable a la actividad de un artista o deportista que interviene en esa condición. Así como, por ejemplo, los honorarios que pueda percibir un deportista ya retirado o lesionado, por razón de su intervención como comentarista durante una retransmisión deportiva en la que no participa, no estarían comprendidos en el ámbito del artículo 17.
- La preparación, a saber, los ensayos y el entrenamiento, forman parte de la actividad normal de los artistas y de los deportistas. Si un artista o deportista percibe una retribución por el tiempo que duran los ensayos, el entrenamiento o por otras actividades preparatorias en un Estado (lo que es frecuente en el caso de artistas y deportistas asalariados, pero que también puede ocurrir en el caso de los autónomos, por ejemplo un cantante de ópera cuya contrato exija su participación en un cierto número de ensayos), la retribución correspondiente, así como la percibida por el tiempo que pase viajando en ese Estado para llevar a cabo las actuaciones, los ensayos o el entrenamiento (u otra preparación similar), entraría comprendida en el ámbito de este artículo. Esto resulta aplicable con independencia de si dichos ensayos, entrenamientos o preparación similar están relacionados con una actuación concreta que se realice en ese Estado (por ejemplo, la retribución pagada de la participación en una concentración pre-temporada quedaría comprendida en el artículo).

9.2 Los artistas y deportistas ejercen a menudo su actividad en distintos Estados, lo que hace necesario determinar qué parte de sus rentas se deriva de la actividad ejercida en cada Estado. Si bien esta determinación debe basarse en los hechos y circunstancias de cada caso, los principios generales que siguen pueden resultar útiles a estos efectos:

- Un elemento de renta estrechamente relacionado con específicas actividades ejercidas por el artista o deportista en un Estado (por ejemplo, un premio pagado al ganador de una competición deportiva celebrada en ese Estado; una dieta pagada en relación con la participación en un torneo o en una fase de entrenamiento en ese

Estado; un pago efectuado a un músico por un concierto ofrecido en un Estado) se considerarán procedentes de las actividades ejercidas en ese Estado.

- Como se señala en el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15, el empleo por cuenta ajena se ejerce en el lugar donde el asalariado está físicamente presente cuando realiza las actividades por las que se le retribuye. Cuando la retribución percibida por un artista o deportista empleado por un equipo, compañía u orquesta cubra actividades diversas que van a realizarse durante un periodo (por ejemplo, un sueldo anual que abarque a diversas actividades, como los entrenamientos o ensayos, los desplazamientos con el equipo, la compañía o la orquesta, la participación en un partido o en una actuación pública, etc.), lo apropiado será, en ausencia de indicios que sugieran que la retribución o parte de la misma deban atribuirse de otro modo, atribuir ese sueldo o retribución en función de los días de trabajo pasados en cada Estado en el que el artista o deportista ha llevado a cabo, en virtud de su contrato de trabajo, esas actividades.

9.3 Los siguientes ejemplos ilustran esos principios:

- Ejemplo 1: un cantante autónomo percibe una cantidad fija por cierto número de conciertos que se ofrecerán en distintos Estados, más un cinco por ciento de la venta de entradas de cada concierto. En ese caso, lo adecuado será atribuir la cantidad fija en función del número de conciertos realizados en cada Estado y los importes que dependen de la venta de entradas en función de donde se celebran los conciertos que generan dichos pagos.
- Ejemplo 2: un ciclista es un asalariado de un equipo. Conforme a lo establecido en su contrato de trabajo, tiene que viajar con el equipo, aparecer en algunas conferencias de prensa organizadas por el equipo y participar en actividades de entrenamiento y carreras que se celebran en distintos países. Como retribución percibe un sueldo fijo anual más unas primas que dependen de sus resultados en ciertas carreras. En ese caso, lo razonable será atribuir el sueldo en función del número de días de trabajo en los que ha estado presente en cada Estado en que han tenido lugar las actividades relacionadas con su empleo (por ejemplo, los viajes, entrenamientos, carreras, apariciones públicas) y las primas en función del lugar en el que se celebran las carreras correspondientes.

9.4 Los pagos por la retransmisión simultánea de la actuación de un artista o deportista que perciba directamente el artista o deportista o que se hagan en su beneficio (por ejemplo, un pago efectuado a su agencia), están comprendidos en el ámbito del artículo 17 (véase el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 12, que trata también los pagos por la venta posterior o la audición pública de las grabaciones de las actuaciones). Sin embargo, cuando el pago se realice a un tercero (por ejemplo, el propietario de los derechos de emisión) y no redunde en beneficio del artista o deportista, el pago no está relacionado con la actividad personal de este y, por tanto, no constituye una renta obtenida del ejercicio personal de un artista o deportista. Por ejemplo, cuando el organizador de un torneo de fútbol tenga todos los derechos sobre la propiedad intelectual del torneo y, por tanto, pagos por los derechos de emisión con él relacionados, el artículo 17 no se aplica en esos pagos; de forma similar, el artículo 17 no se aplica a la parte de esos pagos que de distribuya a los equipos participantes y no se redistribuya a los jugadores y que no

redunde en beneficio de los jugadores de otra forma. La consideración de esos pagos como cánones cubiertos por el artículo 12 dependerá, entre otras cosas, de la naturaleza jurídica de esos derechos de emisión, y especialmente, de los términos de la legislación sobre los derechos patrimoniales recogidos en la ley sobre la propiedad intelectual que les sea de aplicación.

9.5 Con frecuencia, los artistas y deportistas obtienen, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de pagos efectuados a la agencia del artista o del deportista), una parte sustancial de sus rentas en forma de pagos por el uso o por la cesión de sus “derechos de imagen”, por ejemplo, para la utilización de su nombre, firma o de su imagen personal. Cuando tales usos de los derechos de imagen del artista o deportista no estén estrechamente relacionados con la actuación o intervención de dicho artista o deportista en un Estado dado, esos pagos, en términos generales, no estarán comprendidos en el artículo 17 (véase el párrafo 9 más arriba). Sin embargo, hay casos en los que los pagos efectuados a un artista o deportista residente de un Estado contratante, o a otra persona, por el uso o la cesión del uso de los derechos de imagen de ese artista o deportista, constituye en esencia una retribución por la actuación realizada por el artista o deportista que sí están comprendidas en el ámbito del artículo 17 y que se llevan a cabo en el otro Estado contratante. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del apartado 1 o del apartado 2, en función de las circunstancias.

10. El artículo no dice nada acerca de cómo se calculan las rentas en cuestión. Corresponde a la legislación interna de los Estados contratantes determinar el alcance de las deducciones por gastos. Las diferentes legislaciones internas varían en este punto, y algunas prevén la imposición en la fuente aplicando un tipo impositivo reducido sobre el importe bruto pagado a los artistas y deportistas. Tales reglas pueden aplicarse igualmente a las rentas pagadas a grupos o equipos constituidos como entidades, compañías, etc. Algunos Estados, sin embargo, pueden considerar que la imposición del importe bruto puede ser inapropiada en determinados casos, incluso si el tipo impositivo correspondiente es bajo. Estos Estados pueden querer dar al contribuyente la opción de tributar sobre la renta neta, lo que puede realizarse mediante la inclusión de un párrafo redactado como sigue:

“Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas mencionadas en los apartados 1 o 2 que puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante sobre su importe bruto podrá, durante [período pendiente de determinación por los Estados contratantes] solicitar por escrito al otro Estado que la renta se someta a imposición en ese otro Estado sobre su importe neto, solicitud que admitirá dicho otro Estado. Para determinar la renta imponible de ese residente obtenida en el otro Estado se permitirá la deducción de los gastos deducibles según la legislación interna del otro Estado, en los que haya incurrido por razón de las actividades allí realizadas y que pueda aplicarse un residente del otro Estado que ejerza una actividad igual o similar en condiciones idénticas o similares”

10.1 Algunos Estados pueden considerar asimismo que puede ser inapropiado aplicar el artículo 17 a artistas o deportistas no residentes que no estuvieran sujetos de otro modo a imposición en un Estado contratante (por ejemplo, conforme a lo dispuesto en los

artículos 7 o 15) y que, en un ejercicio fiscal dado, obtengan únicamente escasos ingresos procedentes de actividades desarrolladas en ese Estado. Los Estados que deseen evitar esa situación de la aplicación del artículo 17 pueden hacerlo utilizando una versión alternativa del apartado 1 redactada como sigue:

“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, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o como músico o en calidad de deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado, excepto cuando el importe bruto de las rentas así obtenidas por ese residente procedentes de las actividades que realice en el transcurso de un ejercicio fiscal del otro Estado Contratante no excedan de un importe equivalente a [15.000 Derechos Especiales de Giro del FMI] expresado en la moneda de ese otro Estado al inicio de ese ejercicio fiscal o de cualquier otro importe acordado por las autoridades competentes con anterioridad y para ese ejercicio”

10.2 El importe al que se refiere la disposición anterior es meramente un ejemplo. La referencia a “Derechos Especiales de Giro del FMI” evita hacer referencia a la moneda de uno de los Estados Contratantes y pretende servir de importe con un valor relativamente constante ajeno a las fluctuaciones de la moneda de cada Estado [los Derechos Especiales de Giro del FMI (DGE) se basan en una cesta de monedas que se revisan periódicamente y se expresan fácilmente en la mayoría de monedas convertibles]. Asimismo, para simplificar la gestión, la disposición propuesta establece que el límite aplicable en un Estado para un ejercicio fiscal concreto es el importe convertido a la moneda de ese Estado al principio del ejercicio. La disposición propuesta permite también a las autoridades competentes modificar el importe cuando lo estimen oportuno. No obstante, en lugar de adoptar un importe fijo, algunos Estados pueden preferir adoptar un mecanismo objetivo que permita realizar cambios periódicos (lo que puede hacerse, por ejemplo, sustituyendo el importe mediante una fórmula tal que “el cincuenta por ciento del PIB medio per cápita de los países de la OCDE, determinado por la OCDE”).

10.3 La disposición propuesta no impide a un Estado contratante aplicar el impuesto en el momento de obtener la renta correspondiente y proceder a su devolución posterior al final del ejercicio una vez constatado que no se ha superado el importe mínimo.

10.4 La disposición propuesta se aplica únicamente en relación con el apartado 1 (la aplicación de la norma a otras personas cubiertas por el apartado 2 podría favorecer la fragmentación de los contratos entre numerosas entidades vinculadas a fin de multiplicar el beneficio de la excepción). Del mismo modo, la disposición limita únicamente el derecho de imposición adicional reconocido por el artículo 17 sin afectar a los derechos de imposición que tenga el Estado de la fuente en virtud de los artículos 7 y 15. Por tanto, no impide la imposición en la medida en que el artista tenga un establecimiento permanente en el Estado de la fuente o esté presente en ese Estado durante más de 183 días (o trabaje para un empleador residente de ese Estado o que tenga un establecimiento permanente en ese Estado).

Comentarios al apartado 2

11. El apartado 1 del artículo se refiere a las rentas obtenidas por personas físicas, generadas por sus actividades personales en calidad de artistas y deportistas. El apartado 2 se refiere a los casos en que las rentas generadas por las actividades se atribuyen a otras personas. Cuando la renta de un artista o de un deportista se atribuye a otra persona y el Estado de la fuente no está autorizado jurídicamente para “transparentar” a la persona que percibe la renta y someter dicha renta a gravamen como renta del artista o el deportista, el apartado 2 dispone que el obligado tributario por la parte de la renta que no pueda gravarse en manos del artista o deportista será la persona que recibe la retribución. Si esta persona realiza actividades empresariales o profesionales, el país de la fuente puede someter a imposición esa renta incluso si no es atribuible a un establecimiento permanente ahí situado. No obstante, no será así en todos los casos. Pueden distinguirse principalmente tres supuestos de ese tipo:

a) El primer caso es el de la sociedad de gestión que percibe una renta por la actuación de, por ejemplo, un grupo de deportistas (no constituido como persona jurídica).

b) El segundo es el de un equipo, una compañía, una orquesta, etc., constituido como persona jurídica. Las rentas de las actuaciones pueden pagarse a la persona jurídica. Las personas físicas miembros del equipo, orquesta, etc., estarán sujetas a imposición, conforme al apartado 1, en el Estado donde desarrollen su actividad como artistas o deportistas, respecto de toda retribución (o rentas de las que se beneficien) percibidas como contraprestación por esa actividad (véase, no obstante, el párrafo 14.1 más adelante). El elemento de beneficio que devenga la persona jurídica en relación con la actuación estará sujeto a imposición con arreglo al apartado 2.

c) El tercer supuesto se refiere a determinados mecanismos de elusión fiscal en virtud de los cuales la retribución por la actuación del artista o del deportista no se le paga a este sino a otra persona, por ejemplo, a una de las denominadas agencias de artistas, de forma que, en ausencia de establecimiento permanente, la renta no se grava en el Estado donde se realiza la actividad, ni como renta obtenida en la prestación de los servicios personales del artista o del deportista, ni como beneficios de la empresa. Algunos países “transparentan” dichos mecanismos en su legislación interna y tratan las rentas como obtenidas por el propio artista o deportista; en este caso, el apartado 1 les permite gravar las rentas derivadas de las actividades realizadas en su territorio. Otros países no pueden hacerlo. Cuando la actuación tiene lugar en estos países, el apartado 2 les permite gravar los beneficios desviados a la empresa de la renta del artista o deportista. Puede ocurrir, sin embargo, que la legislación interna de algunos Estados no les permita aplicar tal disposición. Dichos Estados son libres de convenir otras soluciones o de prescindir del apartado 2 en sus convenios bilaterales.

11.1 La aplicación del apartado 2 no está limitada a situaciones en las que el artista o el deportista y la tercera persona que devenga la renta, por ejemplo, una agencia de artista, sean residentes del mismo Estado contratante. El apartado autoriza al Estado en que se ejercen las actividades del artista o deportista a gravar la renta procedente de esas actividades, devengada por otra persona, sin tener en cuenta otras disposiciones del Convenio que fueran de aplicación en otro caso. Así pues, no obstante las disposiciones

del artículo 7, el apartado permite que dicho Estado grave la renta obtenida por una agencia de artistas residente del otro Estado contratante incluso cuando el artista o deportista no sea residente en ese otro Estado. A la inversa, cuando quien devengue la renta de un artista residente de uno de los dos Estados contratantes sea una persona jurídica, por ejemplo, una agencia de artistas, residente en un tercer Estado con el que el Estado de la fuente no tiene firmado un convenio tributario, nada impedirá que el Estado contratante grave dicha persona jurídica de acuerdo con su legislación interna.

11.2 No obstante, el apartado 2 no se aplica a los premios económicos que reciben los propietarios de caballos o los equipos a los que pertenecen los coches de carreras en función de los resultados del caballo o del coche durante una carrera o una serie de carreras celebradas en un determinado periodo. En ese caso, el premio económico no se paga como contraprestación por la actividad personal del jinete o el piloto, sino por razón de las actividades relacionadas con la propiedad y el entrenamiento del caballo, o con el diseño, construcción, propiedad y mantenimiento del coche. Este premio económico no deriva de la actividad personal del jinete o del piloto y no está recogido en el ámbito del artículo 17. Sin embargo, es obvio que, si el propietario o el equipo reciben un pago en contraprestación por la actividad personal del jinete o del piloto, esa renta puede gravarse al nivel de dicho jinete o piloto en aplicación del apartado 1 (véase el párrafo 7 más arriba).

11.3 Conviene, no obstante, señalar que, como norma general, independientemente del artículo 7, el Convenio no impedirá la aplicación de las reglas anti-elusión de la legislación interna del Estado de la fuente que permiten que este someta a imposición tanto al artista/deportista o a la agencia de artistas en caso de uso abusivo, como se reconoce en los párrafos 76 a 79 de los Comentarios al artículo 1. Asimismo, el apartado 9 del artículo 29 impedirá que los beneficios previstos en disposiciones como las de los artículos 7 y 15 se concedan en esos casos de uso abusivo.

11.4 El apartado 2 comprende las rentas que puedan considerarse percibidas por razón de las actividades personales del artista o del deportista. Si bien abarca las rentas percibidas por una empresa y que retribuyen la realización de dichas actividades (como un equipo deportivo o una orquesta), evidentemente no incluye la renta de todas las empresas que intervienen en la producción del espectáculo o del acto deportivo. Por ejemplo, la renta que percibe un promotor independiente de un concierto por la venta de entradas y la asignación de espacios publicitarios no está cubierto por el apartado 2.

11.5 Si bien el artículo no indica el modo en que debe calcularse la renta cubierta por los apartados 1 y 2, y deja a la legislación interna de los Estados contratantes la deducción del ámbito de las deducciones que pueden aplicarse (véase el párrafo 10 más arriba), la renta obtenida por razón de las actividades personales de un artista o de un deportista o no debe estar sometida a doble imposición por la aplicación de ambos apartados. Esta será una consideración importante cuando, por ejemplo, el apartado 2 permita a un Estado contratante someter a imposición a la agencia de un artista por un pago que esta perciba por razón de las actividades que realice el artista en este Estado y el apartado 1 permita asimismo a ese Estado gravar la parte de la retribución pagada por esa agencia al artista que pueda atribuirse razonablemente a esas actividades. En ese caso, el Estado contratante podrá, dependiendo de su legislación interna, someter a imposición únicamente a la

agencia o al artista por el total de la renta atribuible a esas actividades, o someter a imposición a cada uno de ellos por su parte de la renta, por ejemplo, gravando la renta percibida por la agencia, pero permitiendo la deducción de la parte de la retribución pagada al artista y haciendo que el artista tribute por esa parte.

Consideraciones adicionales referentes a los apartados 1 y 2

12. En los casos a que se refieren los apartados 1 y 2, cuando el Estado de residencia de la persona que obtiene las rentas utilice el método de exención para eliminar la doble imposición, ese Estado no podrá gravar tales rentas ni siquiera en el caso de que el Estado donde tienen lugar las actuaciones no pudiera hacer uso de su derecho de gravamen. En tales casos deberá utilizarse, por consiguiente, el método de imputación. Puede obtenerse el mismo resultado atribuyendo un derecho subsidiario de gravamen al Estado de residencia de la persona que percibe las rentas en el caso de que el Estado donde se ejerce la actividad no pueda hacer uso del derecho que le atribuyen los apartados 1 y 2. Los Estados contratantes pueden optar por cualquiera de estos métodos para impedir que las rentas eludan el gravamen.

13. En general, el artículo 17 es aplicable en el caso de artistas o deportistas empleados por un Estado y que perciban rentas de ese Estado; véase el párrafo 6 de los Comentarios al artículo 19. Algunos convenios contienen disposiciones que excluyen de la aplicación del artículo 17 a los artistas y deportistas empleados por organizaciones subvencionadas con cargo a fondos públicos.

14. Algunos países pueden considerar oportuno excluir del ámbito del artículo los actos o actuaciones financiados con fondos públicos. Tales países pueden incluir una disposición a ese efecto, pero las exenciones deberán basarse en criterios objetivos y claramente definidos para asegurar que se apliquen solamente en las situaciones que pretenden abarcar. Dicha disposición podría redactarse en los siguientes términos:

“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 se financie total o principalmente con 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 exclusivamente en el Estado contratante del que sea residente el artista o el deportista”

14.1 Asimismo, teniendo en cuenta las dificultades administrativas que plantea el atribuir a actividades concretas llevadas a cabo en un Estado, el total de la retribución percibida por una persona física integrante de un equipo, una compañía o una orquesta, por razón de su empleo asalariado, y someter a imposición la parte correspondiente de dicha retribución, algunos Estados pueden considerar adecuado no someter a imposición dicha retribución. Si bien un Estado puede decidir unilateralmente dejar exenta dicha retribución, esta solución unilateral no será recíproca y generará los problemas descritos en el párrafo 12 anterior cuando el Estado de residencia de la persona que percibe la renta recurra al método de exención. Estos Estados pueden por tanto considerar apropiado excluir dicha retribución del ámbito del artículo. El párrafo 2 más arriba propone la solución consistente en modificar el texto del artículo de forma que no se aplique en

relación con las rentas del trabajo por cuenta ajena, si bien algunos países pueden preferir una excepción más restringida que se limite a los casos con los que se encuentran habitualmente en la práctica. Véase a continuación, a modo de ejemplo, una disposición aplicable a los integrantes de equipos deportivos que puede utilizarse a tal fin:

“Las disposiciones del artículo 17 no son aplicables a las rentas que perciba un residente de un Estado contratante por razón de la actividad personal de una persona física ejercida en el otro Estado contratante en su condición de miembro de un equipo del Estado mencionado en primer lugar que participe en un partido organizado en el otro Estado por una liga a la que dicho equipo pertenezca”

Observaciones a los Comentarios

15. En relación con los ejemplos propuestos en el apartado 3, Turquía considera que la actividad que realice una modelo en esa condición (por ejemplo, una modelo que presente ropa durante un desfile de moda o una sesión de fotos) está incluida en el ámbito de este artículo teniendo en cuenta la naturaleza de espectáculo y de aparición pública de esta actividad.

15.1 Francia considera que la afirmación contenida en la primera frase del párrafo 13, que difiere de la redacción anterior a la revisión de 1995, es incorrecta, ya que no es conforme a la realidad calificar a priori como actividades empresariales o profesionales las actividades públicas en cuestión -y, en particular, las actividades culturales- generalmente no tienen una finalidad lucrativa. Además, dicha afirmación no es coherente con la segunda frase del mismo párrafo ni con el párrafo 14, que reconocen explícitamente el derecho a aplicar un régimen de exención especial a tales actividades públicas: si se aplicara con carácter general al ejercicio de actividades económicas, ese régimen carecería de justificación, ya que sería contrario a la neutralidad fiscal y la equidad tributaria.

15.2 Suiza no comparte el punto de vista expresado en el párrafo 9 de los Comentarios según el que el artículo 17 se aplica a las rentas obtenidas por publicidad o patrocinio, que estén estrechamente relacionadas con una actuación en un Estado concreto. Suiza considera que las rentas derivadas de la publicidad o el patrocinio están comprendidas en las reglas normales del artículo 7 o del artículo 15, según corresponda, incluso cuando tales rentas estén estrechamente relacionadas con una actuación en un Estado dado. Además, Suiza considera que las rentas procedentes de los artículos de promoción comercial y las obtenidas en forma de pagos por el uso o la cesión de los derechos de imagen (párrafo 9.5 de los Comentarios) no están comprendidas en el artículo 17.

15.3 Chile y México consideran necesario aclarar que en el caso del tercer ejemplo del Párrafo 9.1, concerniente a los honorarios obtenidos por ex deportistas, estos pueden recaer en el ámbito del artículo 17 aun cuando el ex deportista no participe en el acto deportivo, cuando los honorarios se paguen por una actividad de ocio y entretenimiento y el ex deportista intervenga como artista.

Reservas al artículo

16. Canadá, Estados Unidos y Suiza consideran que el apartado 2 del artículo debe aplicarse únicamente en los casos previstos en el subapartado c) del párrafo 11 anterior y se reservan el derecho a proponer una modificación a tal fin.

17. Alemania se reserva el derecho a incluir una disposición conforme a la que las rentas obtenidas por una persona por la transferencia de los derechos de retransmisión en directo u otras explotaciones comerciales de las actividades personales de artistas o deportistas pueden someterse a imposición en el Estado en el que el artista o deportista ejercen su actividad personal.

18. Según la doctrina francesa y práctica en materia de convenios, las rentas que obtengan un deportista o un artista del uso de su imagen es indisociable de las actividades profesionales de esa persona y, por tanto, debe gravarse en el Estado de la fuente. Francia se reserva, por tanto, el derecho a incluir en sus convenios bilaterales un apartado adicional permitiendo la imposición de la fuente de las rentas derivadas de actividades que no puedan disociarse de la notoriedad profesional.

19. [Suprimido].

20. Estados Unidos se reserva el derecho a limitar la aplicación del apartado 1 a los casos en que el artista o el deportista ganen una cuantía determinada.

ANEXO II

LISTADO RECOPIULATORIO DE LOS PRECEPTOS DEDICADOS A LAS RENTAS DE LOS ARTISTAS Y DEPORTISTAS EN LA RED DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR ESPAÑA*

ALBANIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Albania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Tirana el 2 de julio de 2010 (BOE de 15 de marzo de 2011)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si las actividades ejercidas en un Estado contratante por un artista o deportista se financian total o sustancialmente con fondos públicos de cualquiera de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, en el marco de un programa de intercambio cultural o deportivo aprobado por cualquiera de los Estados contratantes. En tal caso, las rentas derivadas del ejercicio de dichas actividades únicamente pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante.

ALEMANIA

Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 (BOE de 30 de julio de 2012)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no

*El texto de cada uno de los preceptos que se recogen ha sido extraído de la publicación oficial del Convenio en el Boletín Oficial del Estado.

al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si las actividades ejercidas en un Estado contratante por un artista o deportista se financian total o sustancialmente con fondos públicos de cualquiera de los Estados contratantes, sus estados federados, subdivisiones políticas o entidades locales, en el marco de programas de intercambio cultural o deportivo aprobados por ambos Estados contratantes. En tal caso, las rentas derivadas del ejercicio de dichas actividades únicamente se someterán a imposición en el Estado contratante del que sea residente el artista o deportista.

ANDORRA

Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015 (BOE de 7 de diciembre de 2015)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad, se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las rentas a que se refiere este artículo comprenden las de carácter accesorio derivadas de prestaciones relacionadas con la notoriedad personal de un artista o deportista residente de un Estado contratante, siempre que se obtengan con motivo de su presencia en el otro Estado contratante y provengan de ese otro Estado.

4. No obstante las disposiciones del apartado 1 y 2, las rentas derivadas de las actividades ejercidas, personalmente y en calidad de tal, por un artista del espectáculo o un deportista residente de un Estado contratante, en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado cuando dichas actividades desarrolladas en el otro Estado son financiadas principalmente por fondos públicos del primer Estado, de sus subdivisiones políticas o entidades locales o de sus personas jurídicas de derecho público.

ARABIA SAUDÍ

Convenio entre el Reino de España y el Reino de Arabia Saudí para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 19 de junio de 2007 (BOE de 14 de julio de 2008)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad

de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de actividades en el otro Estado contratante como se recoge en los apartados 1 y 2 de este artículo, estarán exentas de imposición en ese otro Estado contratante si la visita a ese otro Estado contratante se financia, total o principalmente, con fondos públicos del Estado contratante mencionado en primer lugar, o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales; o si dichas actividades se realizan al amparo de un convenio o acuerdo cultural celebrado entre los gobiernos de los Estados contratantes.

ARGELIA

Convenio entre el Reino de España y la República Argelina Democrática y Popular para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 7 de octubre de 2002 (BOE de 22 de julio de 2005)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, como artista de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, podrán someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades personales realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el apartado 1 que se realicen en virtud de un convenio o acuerdo en materia cultural o deportiva entre los Estados Contratantes estarán exentas de imposición en el Estado Contratante en que se realicen esas actividades si la visita a ese Estado se financia total o sustancialmente, directa o indirectamente, con fondos públicos del otro Estado Contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

*Apartado V del Protocolo: Con referencia al artículo 16, apartado 3: Se entenderá que las visitas de artistas y deportistas están «sustancialmente» financiadas con fondos públicos cuando como mínimo el 75 por ciento del total de los gastos de transporte, alojamiento y dietas estén financiados con fondos de esa naturaleza, siempre que la finalidad principal de esa financiación no sea un interés particular.

ARGENTINA

Convenio entre el Reino de España y la República Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Buenos Aires el 11 de marzo de 2013 (BOE de 14 de enero de 2014)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de su actividad personal ejercida en el otro Estado Contratante en su calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o en su calidad de deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones del apartado 1 no se aplicarán si la visita de los profesionales del espectáculo o deportistas a un Estado Contratante es sufragada total o sustancialmente por fondos públicos del otro Estado Contratante, una provincia, una subdivisión política o administrativa, o una entidad local de este último Estado.

ARMENIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Armenia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 2010 (BOE de 17 de abril de 2012)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si las actividades ejercidas en un Estado contratante por un artista o deportista se financian total o sustancialmente con fondos públicos del otro Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, en el marco de un programa de intercambio cultural o deportivo aprobado por ambos Estados contratantes. En tal caso, las rentas derivadas del ejercicio de dichas actividades únicamente podrán someterse a imposición en el otro Estado contratante.

AUSTRALIA

Convenio entre el Reino de España y Australia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y protocolo, hecho en Camberra el 24 de marzo de 1992 (BOE de 29 de diciembre de 1992)

Artículo 17. Profesionales del espectáculo

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas obtenidas por un profesional del espectáculo (como actores de teatro, cine, radio o televisión y músicos y deportistas) del ejercicio de su actividad personal en esa calidad pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que dichas actividades se realicen.

2. Cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un profesional del espectáculo personalmente y en esa calidad se atribuyan, no a ese profesional del espectáculo, sino a otra persona, dichas rentas pueden, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del profesional del espectáculo.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas obtenidas por un residente de uno de los Estados contratantes de las actividades realizadas en su calidad de profesional del espectáculo en el otro Estado contratante estarán exentas de imposición en el otro Estado contratante si la visita al mismo en relación con el ejercicio de dichas actividades se financia sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

AUSTRIA

Convenio entre España y la República de Austria para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, de 20 de diciembre de 1966 (BOE de 6 de enero de 1968)

Artículo 18. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 16, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los Músicos, así como por los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde actúen.

BARBADOS

Convenio entre el Reino de España y Barbados para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Bridgetown el 1 de diciembre de 2010 (BOE de 14 de septiembre de 2011)

Artículo 17. Artistas y deportistas.

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no serán aplicables respecto de las rentas obtenidas por razón de las actividades que un artista o deportista desarrolle en un Estado contratante cuando la visita a ese Estado se financie básicamente con fondos públicos de uno o de ambos Estados

contratantes, o de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En tal caso la renta se someterá exclusivamente a imposición en el Estado del que el artista o deportista sea residente.

BÉLGICA

Convenio entre España y Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1995, y del Acta que lo modifica, hecha en Madrid el 22 de junio de 2000 (BOE de 4 julio de 2003)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no son aplicables si las actividades realizadas en un Estado contratante se financian principalmente mediante fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En tal caso, las rentas derivadas de dichas actividades sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

BOLIVIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Bolivia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo, hecho en La Paz el 30 de junio de 1997 (BOE de 10 de diciembre de 1998)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se ejerzan dichas actividades.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no son aplicables si las actividades realizadas en un Estado contratante se financian principalmente mediante fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, en el marco de un acuerdo cultural. En tal caso, las rentas derivadas de dichas actividades sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

BOSNIA Y HARZEGOVINA

Convenio entre el Reino de España y Bosnia y Herzegovina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio hecho en Sarajevo el 5 de febrero de 2008 (BOE de 5 de noviembre de 2010)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo como actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si las actividades ejercidas en un Estado contratante por un artista o deportista se financian total o sustancialmente con fondos públicos del otro Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, en el marco de un programa de intercambio cultural o deportivo aprobado por ambos Estados contratantes. En tal caso, las rentas derivadas del ejercicio de dichas actividades únicamente podrán someterse a imposición en el otro Estado contratante.

BRASIL

Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974 (BOE de 31 de diciembre de 1975)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante las otras disposiciones del presente Convenio, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión y televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde actúen.

2. No obstante las otras disposiciones del presente Convenio, cuando los servicios mencionados en el párrafo 1 de este artículo fueren prestados en un Estado Contratante por una empresa del otro Estado Contratante; las rentas recibidas por la empresa por la prestación de estos servicios pueden someterse a imposición en el primer Estado Contratante.

BULGARIA

Convenio entre España y la República Popular de Bulgaria para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo que forma parte integrante del mismo, hecho en Sofía el 6 de marzo de 1990 (BOE de 12 de julio de 1991)

Artículo 15. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 12 y 13, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando las rentas obtenidas de las actividades personales realizadas por un artista o deportista en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden, no obstante las disposiciones de los artículos 6, 12 y 13, someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las rentas obtenidas por artistas o deportistas residentes de un Estado contratante por razón de las actividades que realicen en el otro Estado contratante como consecuencia de intercambios culturales efectuados en el marco de Convenios culturales firmados por los dos Estados contratantes o de programas intergubernamentales de cooperación en materia cultural o deportiva, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante mencionado en primer lugar.

CANADÁ

Convenio entre España y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976 (BOE de 6 de febrero de 1981), modificado por el Protocolo hecho en Madrid el 18 de noviembre de 2014 (BOE 8 de octubre de 2015)

Artículo XVII. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos VII, XIV y XV, las rentas obtenidas por los artistas del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como por los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde actúen.

2. Las rentas de actividades realizadas personalmente por artistas o deportistas, y atribuidas a otra persona distinta de aquéllos, no obstante lo dispuesto en los artículos VII, XIV y XV, pueden ser objeto de gravamen en el Estado Contratante donde el artista o deportista haya efectuado sus actividades.

3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si las actividades ejercidas en un Estado contratante por un artista o deportista se financian total o principalmente con fondos públicos en el marco un programa de intercambio cultural o deportivo aprobado por un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En tal caso, las rentas derivadas del ejercicio de dichas actividades sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante.

CATAR

Convenio entre el Reino de España y el Estado de Catar para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Madrid el 10 de septiembre de 2015 (BOE de 15 de diciembre de 2017)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista, de actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de actividades en el otro Estado contratante como se recoge en los apartados 1 y 2 de este artículo, estarán exentas de imposición en ese otro Estado si la visita a ese otro Estado se financia, total o principalmente, con fondos de cualquiera de los Estados contratantes o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales; o si dichas actividades se realizan al amparo de un convenio o acuerdo cultural celebrado entre los Estados contratantes.

CHECOSLOVAQUIA

(aplicable actualmente a la República Checa y a Eslovaquia)

Convenio entre España y la República Socialista de Checoslovaquia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 8 de mayo de 1980 (BOE de 14 de julio de 1981)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión, y los músicos, así como los deportistas por sus actividades personales en dicha calidad, podrán someterse a imposición en el Estado Contratante donde actúen.

2. Cuando las rentas procedentes de actividades personales desarrolladas por un profesional del espectáculo o por un deportista en calidades de tal las perciban no el propio personal da espectáculo o deportistas sino otra persona, esta renta podrá someterse a imposición, no obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, en el Estado Contratante en el que actúe el profesional del espectáculo o deportista.

CHILE

Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 7 de julio de 2003 (BOE de 2 de febrero de 2004)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, 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 de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, no las perciba el propio artista del espectáculo o deportista sino un tercero, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se realicen las actividades del artista del espectáculo o el deportista.

CHINA

Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Pekín el 22 de noviembre de 1990 (BOE de 25 de junio de 1992)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de profesional del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 de este artículo, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el párrafo 1 y realizadas al amparo de un Convenio cultural o de un Acuerdo entre los Estados contratantes, estarán exentas de imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades, si la visita a este Estado se financia, totalmente o sustancialmente, con fondos públicos o gubernamentales de cualquiera de los Estados contratantes.

CHIPRE

Convenio entre el Reino de España y la República de Chipre para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y su Protocolo, hechos en Nicosia el 14 de febrero de 2013 (BOE de 26 de mayo de 2014)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

COLOMBIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y pre-venir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005 (BOE de 28 de octubre de 2008)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

COREA DEL SUR

Convenio entre el Reino de España y la República de Corea para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Seúl el 17 de enero de 1994 (BOE de 15 de diciembre de 1994)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de este artículo, las rentas obtenidas de las actividades a que se refiere el apartado 1 realizadas conforme a un programa de intercambio cultural acordado por los Gobiernos de ambos Estados contratantes estarán exentas de imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades.

COSTA RICA

Convenio entre el Reino de España y la República de Costa Rica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 4 de marzo de 2004 (BOE de 1 de enero de 2011)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad

de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

3. No obstante las disposiciones del apartado 1, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el mismo y realizadas al amparo de un Convenio o Acuerdo cultural o deportivo entre los Estados contratantes, estarán exentas de imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades, si la visita a ese Estado se financia, total o sustancialmente con fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

*Apartado IX del Protocolo: Ad Artículo 17.3. Se entenderá que la visita de artistas y deportistas se financia «sustancialmente» con fondos públicos cuando el 75 por ciento o más de los gastos totales en concepto de transporte, alojamiento y dietas diarias, esté financiado con fondos de esa naturaleza.

CROACIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Croacia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Zagreb el 19 de mayo de 2005 (BOE de 23 de mayo de 2006)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

CUBA

Convenio entre el reino de España y la república de Cuba para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo, hechos en Madrid el 3 de febrero de 1999, y Canje de Notas de 9 de noviembre y 30 de diciembre de 1999 que los modifica (BOE de 10 de enero de 2001)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7,14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista del espectáculo o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista del espectáculo o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si las actividades realizadas en un Estado contratante se financian principalmente mediante fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En tal caso, las rentas derivadas de dichas actividades sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

ECUADOR

Convenio entre España y Ecuador para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Quito el 20 de mayo de 1991 (BOE de 5 de mayo de 1993)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante, las disposiciones de los artículos 14 y 15 de este Convenio, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión, músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en dicha calidad, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde ejerzan tal actividad.

2. Cuando las rentas procedentes de actividades personales desarrolladas por un profesional del espectáculo o por un deportista personalmente y en calidad de tal las perciban, no el propio profesional del espectáculo o deportista sino otra persona, estas rentas podrán someterse a imposición, no obstante, lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15 de este Convenio, en el Estado Contratante en el que actúe el profesional del espectáculo o deportista.

EGIPTO

Convenio entre el Reino de España y la República Árabe de Egipto para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 10 de junio de 2005 (BOE de 11 de julio de 2006)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el apartado 1 y realizadas al amparo de un convenio o acuerdo cultural o deportivo entre los Estados contratantes, estarán exentas de imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades, si la visita a este Estado se financia, total o sustancialmente,

con fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

*Apartado III del Protocolo: Con referencia al artículo 17, párrafo 3.–Se entenderá que la visita de artistas y deportistas se financia «sustancialmente» con fondos públicos cuando el 75 por ciento o más de los gastos totales en concepto de transporte, alojamiento y dietas diarias, esté financiado con fondos de esa naturaleza.

EL SALVADOR

Convenio entre el Reino de España y la República de El Salvador para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 7 de julio de 2008. (BOE, 05-junio-2009)

Artículo 17. Artistas y deportistas.

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 de este artículo, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el párrafo 1, estarán exentas de imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades, si la visita a este Estado se financia, totalmente o sustancialmente, con fondos públicos o gubernamentales de cualquiera de los Estados contratantes.

*Apartado XIII del Protocolo: Con relación al artículo 17.–Se entienden comprendidas las rentas que un artista o deportista residente de un Estado contratante obtenga de las actividades personales de dicho residente relacionadas con su reputación como artista o deportista, ejercidas en el otro Estado contratante.

Se entenderá que la visita de artistas y deportistas se financia sustancialmente con fondos públicos o gubernamentales cuando éstos excedan del 50 por ciento de los gastos totales.

EMIRATOS ÁRABES UNIDOS

Convenio entre el Reino de España y los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio, hecho en Abu Dhabi el 5 de marzo de 2006 (BOE de 23 de enero de 2007)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad

de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el apartado 1 y realizadas al amparo de un convenio o acuerdo cultural entre los Estados contratantes, estarán exentas de imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades, si la visita a este Estado se financia, total o sustancialmente, con fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ESLOVENIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Eslovenia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Liubliana el 23 de mayo de 2001 (BOE de 28 de junio de 2002)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el apartado 1 y realizadas al amparo de un convenio o acuerdo cultural o deportivo entre los Estados contratantes, estarán exentas de imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades, si la visita a este Estado se financia, total o sustancialmente, con fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

*Apartado III del Protocolo: Con referencia al artículo 17, párrafo 3. Se entenderá que la visita de artistas y deportistas se financia «sustancialmente» con fondos públicos cuando el 75 por 100 o más de los gastos totales en concepto de transporte, alojamiento y dietas diarias, esté financiado con fondos de esa naturaleza.

ESTADOS UNIDOS

Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre de 1990)

Artículo 19. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 15 (Servicios personales independientes) y 16 (Servicios personales dependientes), las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, excepto si la cuantía de los ingresos obtenidos por dicho artista o deportista de la realización de esas actividades, incluidos los pagos por reembolso de gastos o los gastos soportados en su nombre, no excede de 10.000 dólares USA, o su equivalente en pesetas, respecto del periodo fiscal considerado.

2. Cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan no al propio artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden, no obstante las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales) y el artículo 15 (Servicios personales independientes), someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista a no ser que 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.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante como artista o deportista estarán exentas de imposición en el otro Estado contratante si la visita a ese otro Estado se financia sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

*Apartado 14 del Protocolo: En relación con el artículo 19. (Artistas y deportistas). Las disposiciones del apartado 1 no impedirán la aplicación de la imposición en la fuente con arreglo a la legislación de los Estados contratantes. En tal caso, las disposiciones del apartado 1 se harán efectivas mediante la devolución de los impuestos retenidos en exceso después de la terminación del período impositivo.

ESTONIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Estonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Tallinn el 3 de septiembre de 2003 (BOE de 3 de febrero de 2005)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

FILIPINAS

Convenio entre España y la República de Filipinas para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo firmado en Manila el 14 de marzo de 1989 (BOE de 15 diciembre 1994)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas obtenidas por artistas del espectáculo, tales como los actores de teatro, cine, radio o televisión o músicos y por deportistas en el ejercicio de su actividad personal en calidad de tales, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que estas actividades se realicen.

2. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican a las rentas procedentes de actividades realizadas en un Estado contratante por artistas del espectáculo y deportistas, si la visita a ese Estado contratante se financia principalmente con fondos públicos del otro Estado contratante, o de sus subdivisiones políticas, entidades locales u organismos institucionales, ni tampoco a las rentas obtenidas por artistas del espectáculo y deportistas en razón del ejercicio de tales actividades para organizaciones sin ánimo de lucro, siempre que ninguna cantidad con cargo a dichas rentas sea satisfecha y de otra manera esté disponible para el beneficio personal de cualquier propietario, miembro o accionista de aquella organización y siempre que la misma esté calificada como comprendida dentro de la presente disposición por las autoridades competentes del otro Estado contratante.

3. No obstante las disposiciones del artículo 7, cuando las actividades mencionadas en el párrafo 1 de este artículo se desarrollen en un Estado contratante por una sociedad del otro Estado contratante, los beneficios obtenidos de tales actividades por esta sociedad pueden someterse a imposición en el primer Estado contratante, excepto en el caso de que la sociedad se financie principalmente, en relación con la prestación de dichas actividades, con cargo a fondos públicos del otro Estado contratante o de sus subdivisiones políticas, entidades locales u organismos institucionales, así como en el caso de que constituya una organización sin ánimo de lucro en el sentido del párrafo 2.

4. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

FINLANDIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Finlandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Helsinki el 15 de diciembre de 2015 (BOE de 29 de mayo de 2018)

Artículo 16. Artistas y Deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista, de actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio

artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

FRANCIA

Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997)

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, puedan someterse a imposición en este otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista, personalmente y en calidad de tal, se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. No obstante las disposiciones del apartado 1 y de los artículos 14 y 15, las rentas derivadas de las actividades ejercidas, personalmente y en calidad de tal, por un artista del espectáculo o un deportista residente de un Estado contratante, en el otro Estado contratante, solo pueden someterse a imposición en el primer Estado cuando dichas actividades desarrolladas en el otro Estado son financiadas principalmente por fondos públicos del primer Estado, de sus entidades territoriales o de sus personas jurídicas de derecho público.
4. No obstante las disposiciones del apartado 2 de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista del espectáculo o un deportista, personalmente y en calidad de tal, residente de un Estado contratante, en el otro Estado contratante, son atribuidas, no al propio artista o deportista sino a otra persona, estas rentas solo pueden someterse a imposición en el primer Estado contratante cuando esta otra persona esté financiada principalmente por fondos públicos de este otro Estado, de sus entidades territoriales, o de sus personas jurídicas de derecho público.

GEORGIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Georgia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 7 de junio de 2010 (BOE de 1 de junio de 2011)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15 de este Convenio, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15 de este Convenio, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo, las rentas obtenidas por un artista o deportista estarán exentas de imposición en el Estado contratante en que se realicen dichas actividades cuando estas se financien total o parcialmente con fondos públicos de uno o de ambos Estados y se realicen al amparo de un acuerdo o convenio de colaboración entre los Estados contratantes.

GRECIA

Convenio entre el Reino de España y la República Helénica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 4 de diciembre de 2000 (BOE de 2 de octubre de 2002)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el apartado 1 y realizadas al amparo de un Convenio o acuerdo cultural entre los Estados contratantes estarán exentas de imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades, si la visita a este Estado se financia, total o sustancialmente, con fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

HONG KONG

Convenio entre el Reino de España y la Región Administrativa Especial de Hong Kong de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Hong Kong el 1 de abril de 2011 (BOE de 14 de abril de 2012)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de una Parte contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en la otra Parte contratante en calidad de artista, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en esa otra Parte.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en la Parte contratante en la que se realicen las actividades del artista o deportista.

HUNGRÍA

Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de Hungría para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio Y Protocolo, hecho en Madrid el 9 de julio de 1984 (BOE de 24 de noviembre de 1987)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo; actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse e imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 de este artículo, las rentas mencionadas estarán exentas de gravamen en el Estado Contratante donde se ejerza la actividad del artista o deportista, siempre y cuando esta actividad esté sufragada en su mayor parte por fondos públicos de este o del otro Estado o que la actividad sea ejercida dentro del marco de convenios culturales u otros acuerdos concertados entre los Estados Contratantes.

INDIA

Convenio entre España y la República de la India para evitar la doble imposición y prevenir la evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y protocolo, firmado en Nueva Delhi el 8 de febrero de 1993 (BOE 7 de febrero de 1995)

Artículo 18. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 15 y 16, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga como profesional del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, derivadas del ejercicio de su actividad personal en esa calidad en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 15 y 16, cuando las rentas derivadas de las actividades personales realizadas por un artista o deportista, en esa calidad, se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, las rentas que un artista o deportista residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en esa calidad en el otro Estado contratante, solo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si las actividades en el otro Estado contratante son financiadas, en su totalidad o en parte sustancial, con cargo a fondos públicos del Estado contratante mencionado en primer lugar o de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

INDONESIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Indonesia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo, hecho en Yakarta el 30 de mayo de 1995 (BOE de 14 de enero de 2000)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga como profesional del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, derivadas del ejercicio de su actividad personal en esa calidad en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista, personalmente y en esa calidad, se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el apartado 1 realizadas en el marco de un tratado o acuerdo cultural entre los Estados contratantes estarán exentas de imposición en el Estado contratante en el que las actividades se desarrollen si la visita a ese Estado se financia, en su totalidad o en parte sustancial, con cargo a fondos del otro Estado contratante, o una subdivisión política, entidad local o una institución pública, del mismo.

IRÁN

Acuerdo entre el Reino de España y la República Islámica del Irán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Teherán el 19 de julio de 2003 (BOE de 2 de octubre de 2006)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, como artista de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.
2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales realizadas por un artista o deportista en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplicarán a las rentas obtenidas por un artista o deportista que se deriven de actividades realizadas en virtud de un acuerdo cultural celebrado entre los Estados Contratantes.

IRLANDA

Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994 (BOE de 27 diciembre 1994)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de la actividad personal realizada por un artista o deportista en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante como artista o deportista estarán exentas de imposición en el otro Estado contratante si la visita a ese otro estado se financia sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ISLANDIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Islandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y protocolo, hecho en Madrid el 22 de enero de 2002 (BOE de 18 de octubre de 2002)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista, personalmente y en esa calidad, se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

ISRAEL

Convenio entre el Reino de España y el Estado de Israel para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Jerusalén el 30 de noviembre de 1999 (BOE de 10 de enero de 2001)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante en calidad de artista o deportista estarán exentas de imposición en el otro Estado contratante, si la visita al mismo se financia sustancialmente con fondos públicos del Estado contratante mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ITALIA

Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma el 8 de septiembre de 1977 (BOE de 22 de diciembre de 1980)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radio o televisión y los músicos, así como los deportistas obtengan de su actividad personal y en calidad de tales, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que estas actividades sean ejercidas.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14, y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan a otra persona distinta del artista o deportista mismo, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

JAMAICA

Convenio entre el Reino de España y Jamaica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, hecho en Kingston el 8 de julio de 2008 (BOE de 12 de mayo de 2009)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga en calidad de artista o deportista, derivadas de las actividades ejercidas en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición exclusivamente en el Estado mencionado en primer lugar si dichas actividades se financian, total o sustancialmente, con fondos públicos de uno o de ambos Estados, o de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

JAPÓN

Convenio entre el Estado Español y el Japón para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 13 de febrero de 1974 (BOE de 2 de diciembre de 1974)

Artículo 17

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión, y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde actúen.

2. No obstante lo dispuesto en este Convenio, cuando los servicios de un profesional del espectáculo o deportista, mencionados en el párrafo 1, son prestados en un Estado contratante por una Empresa del otro Estado contratante, las rentas derivadas de la prestación de dichos servicios por tal Empresa pueden ser gravadas en el primer Estado contratante mencionado, si el profesional del espectáculo o el deportista que actúa controla directa o indirectamente tal Empresa.

KAZAJSTÁN

Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la República de Kazajstán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Astana el 2 de julio de 2009 (BOE de 3 de junio de 2011)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14 del presente Convenio, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14 del presente Convenio, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

KUWAIT

Convenio entre el Reino de España y el Estado de Kuwait para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Kuwait el 26 de mayo de 2008 (BOE de 5 de junio de 2013)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no

al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si las actividades ejercidas en un Estado contratante por un artista o deportista se financian total o sustancialmente con fondos públicos del otro Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, en el marco de un programa de intercambio cultural o deportivo aprobado por ambos Estados contratantes. En tal caso, las rentas derivadas del ejercicio de dichas actividades únicamente podrán someterse a imposición en el otro Estado contratante.

LETONIA

Convenio entre el reino de España y la república de Letonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Riga el 4 de septiembre de 2003 (BOE de 10 de enero de 2005)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

LITUANIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Lituania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 22 de julio de 2003 (BOE de 2 de febrero de 2004)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

LUXEMBURGO

Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y

la evasión fiscal y Protocolo anexo, hecho en Madrid el 3 de junio de 1986 (BOE de 4 de agosto de 1987)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

MACEDONIA

Convenio entre el Gobierno español y el Gobierno macedonio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 20 de junio de 2005 (BOE de 3 de enero de 2006)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

MALASIA

Convenio entre el Reino de España y Malasia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 24 de mayo de 2006 (BOE de 13 de febrero de 2008)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplican a las remuneraciones o beneficios derivados de actividades realizadas en un Estado contratante si la visita a ese Estado se financia,

total o principalmente, con fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas, entidades locales o entidades públicas. En tal caso, las remuneraciones o beneficios sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante del que sea residente el artista o deportista.

*Apartado 6 del Protocolo: Con referencia al artículo 17, apartado 3: Se entenderá que la visita de artistas y deportistas se financia «principalmente» con fondos públicos cuando el 75 por ciento o más de los gastos totales en concepto de transporte, alojamiento y dietas diarias esté financiado con fondos de esa naturaleza.

MALTA

Convenio entre el Reino de España y Malta para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 8 de noviembre de 2005 (BOE de 7 de septiembre de 2006)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

MARRUECOS

Convenio entre el Reino de España y el Reino de Marruecos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 10 de julio de 1978, así como el Canje de Notas de 13 de diciembre de 1983 y 7 de febrero de 1984 modificando el párrafo 3 del artículo 2 de dicho Convenio (BOE de 22 de mayo de 1985)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 15 y 16, las rentas que los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radio o televisión y los músicos, así como los deportistas obtengan de su actividad personal y en calidad de tales, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que estas actividades sean ejercidas.

La regla anterior se aplica igualmente a las rentas obtenidas por las personas que explotan u organizan las actividades antes mencionadas.

2. Las disposiciones del apartado 1 no se aplican a las rentas provenientes de las actividades ejercidas en un Estado Contratante por organismos sin fines lucrativos del otro Estado Contratante o por miembros de su personal, salvo si estos últimos actuasen por cuenta propia.

MÉXICO

Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicano para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 24 de julio de 1992. (BOE de 27 de octubre de 1994)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante como artista o deportista estarán exentas de imposición en el otro Estado Contratante si la visita a este otro Estado se financia sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

**Apartado 13 del Protocolo firmado en Madrid el 24 de julio de 1992:*

Las rentas a que se refiere el párrafo 1 del artículo 17 comprenden las de carácter accesorio derivadas de prestaciones relacionadas con la notoriedad personal de un artista o deportista residente de un Estado Contratante, siempre que se obtengan con motivo de su presencia en el otro Estado Contratante y provengan de ese otro Estado.

MOLDAVIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Moldavia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho ad referéndum en Chisinau el 8 de octubre de 2007 (BOE de 11 de abril de 2009)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, residente o no de un Estado contratante, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

NIGERIA

Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Nigeria para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Abuja el 23 de junio de 2009 (BOE de 13 de abril de 2015)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 del presente artículo, las rentas en él mencionadas estarán exentas de imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista, siempre que dichas actividades se financien con fondos públicos de ese o del otro Estado contratante, o se realicen al amparo de un acuerdo cultural o en el marco de un programa de intercambio cultural o deportivo aprobado por ambos Estados contratantes.

NORUEGA

Convenio entre el Reino de España y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 6 de octubre de 1999 (BOE de 10 de enero de 2001)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no serán de aplicación para las rentas derivadas de las actividades desarrolladas en un Estado contratante por artistas del espectáculo o deportistas si la visita a este Estado se financia sustancialmente con fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En tal caso, las rentas sólo podrán someterse a imposición en el Estado en que resida el artista o deportista.

NUEVA ZELANDA

Convenio entre el Reino de España y el Gobierno de Nueva Zelanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, hecho en Wellington el 28 de julio de 2005 (BOE de 11 de octubre de 2006)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

OMÁN

Convenio entre el Reino de España y el Sultanato de Omán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho "ad referéndum" en Mascate el 30 de abril de 2014 (BOE de 8 de septiembre de 2015)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si las actividades ejercidas en un Estado contratante por un artista o deportista se financian total o sustancialmente con fondos públicos de cualquiera de los Estados contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, en el marco de programas de intercambio cultural o deportivo aprobados por ambos Estados contratantes. En tal caso, las rentas derivadas del ejercicio de dichas actividades se someterán a imposición exclusivamente en el Estado contratante del que sea residente el artista o deportista.

PAÍSES BAJOS

Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971 (BOE de 16 de octubre de 1972)

Artículo 18. Artistas y deportistas

No obstante las disposiciones de los artículos 15 y 16, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado donde actúen.

PAKISTÁN

Convenio entre el Reino de España y la República Islámica de Pakistán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 2 de junio de 2010 (BOE de 16 de mayo de 2011)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si las actividades ejercidas en un Estado contratante por un artista o deportista se financian total o sustancialmente con fondos públicos de cualquiera de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, en el marco de programas de intercambio cultural o deportivo aprobados por ambos Estados contratantes. En tal caso, las rentas derivadas del ejercicio de dichas actividades únicamente se someterán a imposición en el Estado contratante en que resida el artista o deportista.

PANAMÁ

Convenio entre el Reino de España y la República de Panamá para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal, hecho en Madrid el 7 de octubre de 2010 (BOE de 4 de julio de 2011)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

POLONIA

Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de Polonia para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital, hecho en Madrid el 15 de noviembre de 1979 y su Protocolo anejo (BOE de 15 de junio de 1982)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, los ingresos obtenidos por divertidores, tales como actores de teatro, artistas de cine, artistas de radio o de televisión, músicos, y por deportistas, en virtud de sus actividades personales como tales, podrán ser imposables en el Estado Contratante en que ejercieren estas actividades.

2. Si los ingresos obtenidos por el ejercicio de actividades personales como las de un divertidor o atleta no fueren para ese artista o deportista, sino para otra persona, tales ingresos podrán, no obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, ser imposables en el Estado Contratante en que el divertidor o deportista ejercieren dichas actividades.

* Apartado IV del Protocolo «ADDENDUM» AL ARTÍCULO 17. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, la renta procedente de las actividades que se definen en el apartado 1, realizadas dentro del marco de acuerdos culturales concertados entre los Estados Contratantes, estarán exentas de impuestos en el Estado Contratante en el cual fueren realizadas tales actividades.

PORTUGAL

Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993 (BOE de 7 de noviembre de 1995)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si las actividades realizadas en un Estado contratante se financian principalmente mediante fondos públicos de otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales. En tal caso, las rentas derivadas de dichas actividades sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

REINO UNIDO

Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el

patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE de 15 de mayo de 2014)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

REPÚBLICA DOMINICANA

Convenio entre el Reino de España y la República Dominicana para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, y su Protocolo, hechos en Madrid el 16 de noviembre de 2011 (BOE de 2 de julio de 2014)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas personalmente por un artista o deportista y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo, las rentas obtenidas por un artista o deportista estarán exentas de imposición en el Estado contratante en que se realicen dichas actividades cuando estas se financien total o parcialmente con fondos públicos de cualquiera de los dos Estados o de ambos Estados y se realicen al amparo de un acuerdo de colaboración cultural entre los Estados contratantes.

RUMANÍA

Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la República Socialista de Rumanía para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Madrid el 24 de mayo de 1979 (BOE de 2 de octubre de 1980)

Artículo XVIII. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos XV y XVI, las rentas que los profesionales del espectáculo, tales como artistas de teatro, cine, radio o televisión, y músicos, así como los deportistas obtengan por el ejercicio de sus actividades en su calidad de tal, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se realicen tales actividades.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos VII, XV y XVI, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista del espectáculo o un deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las rentas que los artistas del espectáculo o los deportistas residentes de un Estado Contratante obtengan con ocasión de actividades ejercidas en el otro Estado Contratante con motivo de intercambios culturales establecidos por Convenios Culturales concluidos entre los dos Estados Contratantes, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado Contratante.

RUSIA

Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 1998 (BOE de 6 de julio de 2000)

Artículo 17. Rentas obtenidas por artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el apartado 1 y realizadas al amparo de un Convenio o Acuerdo cultural entre los Estados contratantes estarán exentas de imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades, si la visita a este Estado se financia, total o sustancialmente, con fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

*Apartado VI del Protocolo: Con referencia al artículo 17, párrafo 3. Se entenderá que la visita de artistas y deportistas se financia «sustancialmente» con fondos públicos cuando el 75 por 100 o más de los gastos totales en concepto de transporte, alojamiento y dietas diarias, esté financiado con fondos de esa naturaleza.

SENEGAL

Convenio entre el Reino de España y la República del Senegal para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta, hecho "ad referéndum" en Dakar el 5 de diciembre de 2006 (BOE de 29 de diciembre de 2014)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, podrán someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el apartado 1 que se realicen en virtud de un acuerdo o convenio en materia cultural entre los Estados contratantes, sus autoridades locales o instituciones públicas estarán exentas de imposición en el Estado contratante en que se realicen esas actividades si la visita a ese Estado se financia total o sustancialmente por uno o los dos Estados contratantes o por una de sus autoridades locales o instituciones públicas.

SERBIA

Convenio entre el Reino de España y la República de Serbia para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y Protocolo, hecho en Madrid el 9 de marzo de 2009 (BOE de 25 de enero de 2010)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo, las rentas en él mencionadas estarán exentas de imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista, siempre que estas se financien en una cuantía importante con fondos públicos de ese o del otro Estado contratante, o se realicen al amparo de un acuerdo cultural o de un programa de intercambio cultural o deportivo aprobado por ambos Estados contratantes.

SINGAPUR

Convenio entre el Reino de España y la República de Singapur para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo hecho en Singapur el 13 de abril de 2011 (BOE de 11 de enero de 2012)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no

al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo, las rentas obtenidas por un artista o deportista estarán exentas en el Estado contratante en que se realicen dichas actividades cuando estas se financien íntegra o básicamente con fondos públicos de uno o de ambos Estados contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, o de una entidad pública, y se realicen al amparo de un convenio de colaboración entre los dos Estados contratantes.

SUDÁFRICA

Convenio entre el Reino de España y la República de Sudáfrica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y protocolo, hecho en Madrid el 23 de junio de 2006 (BOE de 15 de febrero de 2008)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante, lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante, las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante, las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en el apartado 1 y realizadas al amparo de un Convenio o Acuerdo cultural entre los Estados contratantes estarán exentas de imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades, si la visita a ese Estado se financia, total o principalmente, con fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

SUECIA

Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 16 de junio de 1976 (BOE de 22 de enero de 1977)

Artículo XVII. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos XIV y XV, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión y televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde actúen.

2. Cuando las rentas relativas a las actividades personales de uno de estos profesionales del espectáculo o deportistas no se acumulan a ese profesional o deportista mismo, sino a otra persona, esa renta puede, no obstante las disposiciones de los artículos VII, XIV, y XV, someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se ejercitan las actividades del profesional del espectáculo o el deportista

SUIZA

Convenio entre el Estado Español y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (BOE de 3 de marzo de 1967)

Artículo 17. Artistas y deportistas

No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine radiodifusión o televisión y los músicos, así como por los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde actúen.

TAILANDIA

Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno del Reino de Tailandia a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo, hecho en Madrid el 14 de octubre de 1997 (BOE de 9 de octubre de 1998)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artistas del espectáculo, actor de teatro, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán a las remuneraciones o beneficios, sueldos, salarios y otras rentas similares derivadas de actividades desarrolladas en un Estado Contratante por un artista o deportista si dichas actividades en ese Estado son financiadas sustancialmente por fondos públicos, Entidades Locales o personas jurídicas de Derecho Público del otro Estado Contratante.

4. No obstante las disposiciones del artículo 7, cuando las actividades mencionadas en el párrafo 1 de este artículo sean desarrolladas en un Estado Contratante por una empresa del otro Estado Contratante, los beneficios derivados del desarrollo de dichas actividades por esa empresa, pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar, salvo que la empresa sea financiada, en lo que se refiere a las actividades citadas, sustancialmente por fondos públicos, Entidades Locales o personas jurídicas de Derecho Público del otro Estado Contratante.

TRINIDAD Y TOBAGO

Convenio entre el Reino de España y la República de Trinidad y Tobago para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, y Protocolo, hecho en Puerto España el 17 de febrero de 2009 (BOE de 8 de diciembre de 2009)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 (Beneficios empresariales) y 15 (Rentas del trabajo), las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 (Beneficios empresariales) y 15 (Rentas del trabajo), cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si las actividades ejercidas en un Estado contratante por un artista o deportista se financian total o sustancialmente con fondos públicos del otro Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, en el marco de un programa de intercambio cultural o deportivo aprobado por ambos Estados contratantes. En tal caso, las rentas derivadas del ejercicio de dichas actividades únicamente podrán someterse a imposición en el otro Estado contratante.

TÚNEZ

Convenio entre España y la República de Túnez para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, hecho en Madrid el 2 de julio de 1982 (BOE de 3 de marzo de 1987)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como por los deportistas, por sus actividades personales en este concepto podrán someterse a imposición en el Estado Contratante donde actúen.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista del espectáculo o deportista personalmente se atribuyan no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

TURQUÍA

Convenio entre el Reino de España y la República de Turquía para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 5 de julio de 2002 (BOE de 19 de enero de 2004)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 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, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista y, en esa calidad, se atribuyan, no al propio artista

o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las rentas obtenidas por un artista o deportista de actividades realizadas en un Estado contratante estarán exentas de imposición en ese Estado si la visita a ese Estado se financia totalmente con fondos públicos del otro Estado contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

URSS

(aplicable actualmente a Bielorrusia, Kirguizistán, Tadjikistán, Turkmenistán y Ucrania)

Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 1 de marzo de 1985 (BOE de 22 de septiembre de 1986)

Artículo 12. Renta de las personas físicas

(...)

5. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las rentas que artistas y deportistas obtengan por el ejercicio de sus actividades en su calidad de tales pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realizan tales actividades, tanto si estas rentas se atribuyen a los propios artistas o deportistas como a otra persona.

Sin embargo, las rentas obtenidas por un artista o deportista en su calidad de tal sólo serán sometidas a imposición en el Estado contratante de donde sea residente si tal actividad es ejercida en el marco de un programa intergubernamental de cooperación en el ámbito cultural o deportivo.

URUGUAY

Convenio entre el Reino de España y la República Oriental del Uruguay para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Madrid el 9 de octubre de 2009 (BOE de 12 de abril de 2011)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo, las rentas obtenidas por un artista o deportista estarán exentas de imposición en el Estado contratante en que se realicen dichas actividades cuando estén financiadas al menos en un 50 por ciento con fondos públicos de

uno o de ambos Estados y se realicen al amparo de un acuerdo de colaboración cultural entre los Estados contratantes.

UZBEKISTÁN

Convenio entre el Reino de España y la República de Uzbekistán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Madrid el 8 de julio de 2013 (BOE de 10 de septiembre de 2015)

Artículo 16. Artistas y deportistas

1. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o en calidad de músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo, las rentas obtenidas por un artista o deportista estarán exentas de imposición en el Estado contratante en que se realicen dichas actividades cuando estas se financien total o básicamente con fondos públicos de uno o de ambos Estados y se realicen al amparo de un convenio de colaboración cultural entre los Estados contratantes.

VENEZUELA

Convenio entre el Reino de España y la República Bolivariana de Venezuela para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el 8 de abril de 2003 (BOE, 15 de junio de 2004)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Cuando las rentas derivadas de las actividades personales ejercidas por un profesional del espectáculo o un deportista en su carácter de tal no se le atribuyan al propio profesional o deportista sino a otra persona, dichas rentas, no obstante las disposiciones de los artículos 7 y 15, podrán estar sometidas a imposición en el Estado Contratante donde se ejerzan las actividades del profesional del espectáculo o deportista.
3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no serán aplicables a las rentas provenientes de actividades realizadas en un Estado Contratante por profesionales del espectáculo o deportistas, si la visita a dicho Estado es total o sustancialmente sufragada con fondos públicos de uno o ambos de los Estados Contratantes o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En

tal caso, la renta será sometida a imposición solamente en el Estado Contratante en el cual el artista o deportista es residente.

VIETNAM

Convenio entre el Reino de España y la República Socialista de Vietnam para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Hanoi el 7 de marzo de 2005 (BOE de 10 de enero de 2006)

Artículo 17. Artistas y deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de profesional del espectáculo, como artista de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, podrán someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales realizadas por un artista o deportista en esa calidad se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.
3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, las rentas obtenidas por un artista o deportista que sea residente de un Estado contratante por actividades realizadas en el otro Estado contratante en virtud de un plan de intercambio cultural celebrado entre los Estados contratantes estarán exentas de impuestos en ese otro Estado contratante.

BIBLIOGRAFÍA

AGUILAR, F., ADELIÑO, A. y CARRETERO, A. (2017): “La guerra del fútbol: regulación, adquisición y explotación de los derechos para las retransmisiones televisivas del fútbol en España, desde la llegada de la tv privada hasta hoy”. *Derecom*, núm. 22.

AKERS, M. (2015): “A race to the bottom? International income Tax Regimes impact on the movement of athletic talent”. *University of Denver Sports and Entertainment Law Journal*, Vol. 17.

ALBA, E. (2010): “La primera referencia al foot-ball en España”. *Cuadernos de fútbol*, núm. 6.

ALMUDÍ CID, J. y SERRANO ANTÓN, F. (2001): “La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de Doble Imposición Internacional y en la normativa interna española”. *Estudios Financieros*, núm. 59.

ALMUDÍ CID, J. y SERRANO ANTÓN, F. (2005): “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MC OCDE”. *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 13.

ALONSO ARCE, I. (2019): “La fiscalidad de los clubes de fútbol profesionales y las ayudas de estado: Las sentencias del tribunal general de la unión europea de 26 de febrero de 2019”. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 251.

ÁLVAREZ MORENO, A. (2014): “Comentario a la Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 9 de diciembre de 2013, sobre determinación de la entidad deportiva responsable del abono del 15% sobre el precio del traspaso, en el caso de que la cesión definitiva se realice a un club extranjero”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 43.

AMOROS MARTÍNEZ, A. (2015): “La naturaleza de las denominadas ‘Cláusulas de rescisión’ de los deportistas profesionales a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Valenciana de 24 de septiembre de 2014. Aplicación de la facultad moderadora del artículo 1154 CC desconectada del carácter abusivo de la cláusula”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 47,

ANEIROS PEREIRA, J. (2018): “Residencia y territorialidad en el gravamen de las rentas de las personas físicas: los regímenes especiales de tributación en el contexto internacional”, en MERINO JARA, I. (Dir.): *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*. Madrid, Editorial Wolters Kluwer.

APPLEBY, A (2011): “Leveling the Playing Field: A Separate Tax Regime for International Athletes”. *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. 36, núm. 2.

ARIAS GRILLO, R. (2010): “Las cláusulas de rescisión dentro del contrato de trabajo deportivo: consideraciones jurídicas y derecho comparado sudamericano”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 30.

AVERY JONES, J. F. (2002): “The effect of changes in the OECD Commentaries after a treaty is concluded”. *Bulletin for International Taxation*, vol. 56, núm. 3, 2002.

AVI-YONAH, R. S. (1996): “The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification”. *Texas Law Review*, núm. 74.

AZURMENDI ADARRAGA, A. (1997): *El derecho a la propia imagen: su identidad y aproximación al derecho a la información*. Madrid, Civitas.

BAENA AGUILAR, A. (1993): “La obligación real de contribuir en el IRPF”, en VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. (Ed.): *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*. Madrid, Colex.

BAENA AGUILAR, A. (1994): *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Cizur Menor, Aranzadi.

BÁEZ MORENO, A. (2010): “El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE: Algunos apuntes a la Sentencia de la Audiencia nacional de 28 de enero de 2010”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 29.

BENALOCHE, C. (2006): “Tributación de las cantidades satisfechas por los clubes de fútbol a las sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los deportistas [SAN de 20 de enero de 2005 (JT 2005, 1394)]”. *Revista española de derecho deportivo*, núm. 17.

BETTEN, R. y LOMBARDI, M. (1997): “Article 17(2) of the OECD Model in Triangular Situations. Does Article 17(2) Apply if the Artiste or Sportsman is Resident in a Third State”. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 51, núm. 12.

BETTEN, R. (2006): “Annex to Advocate General's conclusion on whether or not Art. 17 of the OECD Model applies to the basic salaries of sportsmen”. *European Taxation*, vol. 46, núm. 5.

BETTEN, R. (2010): “Proposed Amendments to the Commentary to Article 17 of the OECD Tax Treaty Model”. *Global Sports Law and Taxation Reports*, núm. 1.

BLÁHA, J. (2007): “Treatment of ‘Training Activities for Artistes and Sportsmen to the OECD Model’”, en LOUKOTA, W. y STEFANER, M. (Edit.): *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law*. Viena, Linde.

BOSCH CAPDEVILLA, E. (2006): *La prestación de servicios por deportistas profesionales*. Valencia, Tirant Lo Blanch.

- BRAMO, T. (2007): “The Notion of ‘Income’ in the Sense of Art. 17 OECD Model”, en LOUKOTA, W. y STEFANER, M. (Edit.): *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law*. Viena, Linde.
- BRUINS, G., EINAUDI, L., SELIGMAN, E. y STAMP, S. (1923): “League of Nations Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee”. *Journal of the Royal Statistical Society*, vol. 87, núm. 1.
- BUENO, J.A. y MATEO, M.A. (2010): *Historia del fútbol. Enciclopedia de un deporte y crónica de una pasión*. Madrid, Edaf.
- BUITRAGO DÍAZ, E. (2005): “El valor de los comentarios a los MC OCDE y ONU en la práctica española: aproximación crítica”. *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, nº 2.
- CABEZUELO ADAME, I. (2014): “Las cláusulas de rescisión en el deporte profesional”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 42.
- 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*, núm. 14.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2007): *Fiscalidad del no residente: aspectos conflictivos*. Madrid, CISS.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2019): “Capítulo IV. Métodos para eliminar la doble imposición”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios de doble imposición. El impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*. Madrid, Wolters Kluwer.
- CAÑERO VERA, A. (2012): “Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenios de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales españoles”. *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 15.
- CARBAJO VASCO, D. (2016): “Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del post-BEPS”. *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 15.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1995): “De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”. *Carta tributaria. Monografías*, núm. 231.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1997): “Derechos de imagen y transparencia fiscal”. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 79.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2003): *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Valencia, CISS.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2010): “Residencia fiscal de personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid, Centro de Estudios Financieros.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2015): “Cambio de residencia fiscal: prueba (Contestación de la Dirección General de Tributos de 31 de marzo de 2015; V1034-15”. *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 3.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016): “La fiscalidad de los no residentes en España (VII): cánones”, en SERRANO ANTÓN, F (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid, Centro de Estudios Financieros.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2018): “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Residencia fiscal de persona física por permanencia: el efecto de las ausencias”. *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 37.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019): *Convenios de doble imposición. El impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*. Madrid, Wolters Kluwer.

CARRETE BARRENA, A. (2014): “Tributación internacional de artistas y deportistas: nuevos Comentarios al modelo de Convenio de la OCDE”. *Garrigues. Sports & Entertainment*, núm. Noviembre/14.

CASTILLO MURCIEGO, A. y LÓPEZ LABORDA, J. (2016): “Efecto de los Tratados de Doble Imposición sobre la actividad de Inversión Extranjera Directa bilateral española”, *XXIII Encuentro de Economía Pública, Universidad de Cantabria*.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2003): “La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Revista Jurídica de Deporte y entretenimiento*, núm. 9.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2004): “¿Crisis del criterio de la residencia habitual? Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la Fuente”. *Estudios Financieros*, núm. 257-258.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2010): “Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales”. *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 29.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2013): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*. Cizur Menor, Aranzadi.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2013): *Régimen tributario del deporte*. Cizur Menor, Aranzadi.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2017): “Algunas cuestiones controvertidas de actualidad de la fiscalidad deportiva”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 54.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y FRAILE FERNÁNDEZ, R. (2015): “Los expedientes abiertos por la Comisión Europea por presuntas ayudas de estado en el fútbol profesional español y su compatibilidad con el Tratado Fundacional de la Unión Europea”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 49.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.F., FALCON Y TELLA, R., MARTÍN FERNÁNDEZ, J.B., PALAO TABOADA, C. y PÉREZ ROYO, F. (1996): “El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas”. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año 12, núm. 1.

CONNOLLY, K. y MACWILLIAM, R. (2015): *La historia del fútbol europeo*. Madrid, T&B Editores.

CORCUERA, J. I. (2014): “Fútbol, publicidad y marketing”. *Cuadernos de fútbol*, núm. 50.

CORCUERA, J. I. (2017): “Los extranjeros de la autarquía”. *Cuadernos de fútbol*, núm. 88.

CORDEWENER, A. (2015): “Article 17. Entertainers and Sportspersons”, en REIMER, E. y RUST, A. (Edit.): *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International.

CORDEWENER, A. (2016): “Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Entertainers and Sportspersons”, en MAISTO, G. (Edit.): *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Ámsterdam, IBFD Publications.

CUBERO TRUYO, A. (2009): “Inconstitucionalidad de la reforma de la ‘Ley Beckham’ por la utilización de la Ley de Presupuestos sin habilitación”. *Anuario andaluz de derecho deportivo*, núm. 9.

CUBERO TRUYO, A. (2016 a): “La residencia fiscal en el Derecho Tributario Internacional”. *Forum Fiscal*, núm. 221.

CUBERO TRUYO, A. (2016 b): *Estudios sobre el Decreto-ley como fuente del Derecho financiero y tributario*. Cizur Menor, Aranzadi.

CUBERO TRUYO, A. (2018): “Aplicabilidad de criterios característicos de la imposición indirecta a la regulación futura de los establecimientos permanentes y mejoras técnicas en su regulación actual”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3.

CUBERO TRUYO, A. y DÍAZ RAVN, N. (2012): *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y modelo de la OCDE : análisis comparativo*. Valencia, Tirant lo Blanch.

CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2018): *Manual básico de Fiscalidad Internacional*. Cizur Menor, Aranzadi.

CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2019): “Reflexiones críticas sobre la regulación actual del concepto de residencia fiscal de las personas físicas”, en CUBERO TRUYO, A. y MASBERNAT, P. (Dir.): *Tributación internacional. Fiscalidad en las inversiones transfronterizas*. Cizur Menor, Aranzadi.

DANIS, J. (2007): “Treatment of Income from Inaction of Artistes and Sportsmen according to the OECD Model”, en LOUKOTA, W. y STEFANER, M. (Edit.): *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law*. Viena, Linde.

DE JUAN PEÑALOSA, J.L. (2013): “Estudio Introductorio”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*. Cizur Menor, Aranzadi.

DE LOS SANTOS POVEDA, M. y RUBIO CUADRADO, F. (2016): “La fiscalidad de los no residentes en España (X): la tributación de las rentas de artistas y deportistas en los Convenios para evitar la Doble Imposición”, en SERRANO ANTÓN, F (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid, Centro de Estudios Financieros.

DEL ARCO RUETE, L. (1999): *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*. Madrid, Escuela de Inspección Financiera.

DEL OLMO, J. (2013): “El nacimiento de la copa europea de clubs campeones”. *Cuadernos de fútbol*, núm. 47.

DESCALZO, A. y PALOMAR, A. (2001): *Los derechos de imagen en el ámbito del deporte profesional: especial referencia al fútbol*. Madrid, Dykinson.

DÍAZ RAVN, N (2012): “La interpretación de los CDIs en la jurisprudencia del TS español y el carácter vinculante de los Comentarios del MC OCDE”, en SERRANO ANTÓN, F., SIMÓN ACOSTA, A., y TAVEIRA TORRES, H. (Dir.): *Fiscalidad y globalización*. Cizur Menor, Aranzadi.

DUNLOP, J (2006).: “Taxing the International Athlete: Working toward Free Trade in the Americas through a Multilateral Tax Treaty”. *Northwestern Journal of International Law & Business*, vol. 27.

EVANS, S. (1995): “US Taxation of International Athletes: A reexamination of the artiste and athlete article in tax treaties”. *George Washington Journal of International Law and Economics*, vol. 29.

FALCÓN Y TELLA, R. (1998): “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”. *Revista española de derecho deportivo*, núm. 9.

FALCÓN Y TELLA, R. (2001): “Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad”. *Crónica tributaria*, núm. 100.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. (2013): *Derecho Fiscal Internacional*. Madrid, Marcial Pons.

FANTOZZI, A. (2016): “Chapter 27: Conclusions”, en MAISTO, G. (Coord.): *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Ámsterdam, IBFD Publications.

FELDERER, D. (2007): “Taxation of Artistic and Athletic Performance under Article 17 (2) of the OECD MODEL”, en LOUKOTA, W. y STEFANER, M. (Edit.): *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law*. Viena, Linde.

FERNÁNDEZ ORRICO, F.J. (2007): “Peculiaridades en materia de Seguridad Social de los deportistas”. *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, núm. 69.

FERRER VIDAL, D. y FONT GORGORIÓ, P. (2018): “Conflictos de criterio en la residencia fiscal de las personas físicas: un entorno de alta inseguridad jurídica”, en MERINO JARA, I. (Dir.): *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*. Madrid, Wolters Kluwer.

FUSTÉ AGUILÀ, J. y TERRASA MONASTERIO, 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*, núm. 31.

GALLEGO, J.H. (2010): “Fútbol, viajes y giras (hasta el año 1900)”. *Cuadernos de fútbol*, núm. 7.

GARBARINO, C. (2016): *Judicial Interpretation of Tax Treaties. The Use of the OECD Commentary*. Cheltenham, Edward Elgar Publishing Limited.

GARCÍA BERRO, F. (2018): *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad.

GARCÍA CABA, M. (2016): “El régimen jurídico aplicable a las ayudas de Estado y su extrapolación al fútbol profesional español: a propósito de las recientes decisiones de la Comisión Europea en la materia”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 52.

GARCÍA CARRETERO, B. (2013): “La residencia de las personas físicas en la legislación interna”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*. Cizur Menor, Aranzadi.

GARCÍA CARRETERO, B. (2018): “Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF”. *Quincena fiscal*, núm. 10.

GARCÍA GUIJO, L. (2012): “Las ayudas de Estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones”. *Dereito*, vol. 21, núm. 2.

GARCÍA NOVOA, C. (2006): “Interpretación de los Convenios de Doble Imposición”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 131.

GARCÍA PRATS, A. (2004): “Artículo 17. La tributación de los artistas y deportistas”, en CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ GARCÍA, J.R. (Coord.): *Comentarios a los Convenios para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña, Fundación Pedro Barrie de la Maza.

GARCÍA PRATS, A. (2009): “La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria”. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 220.

GARCÍA PRATS, A. (2013): “La residencia fiscal y el Derecho Comunitario”. *Crónica Tributaria*, núm. 146.

GARCÍA PRATS, A. (2015): “La reforma fiscal y el mundo del fútbol”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 47.

GARCÍA TRAMÓN, J. (2012): “La regulación tributaria de los cobros recibidos por la participación en los derechos de traspaso comentario a la sentencia de la audiencia Nacional de 25 de abril de 2012”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 37.

GIL, S. (2002): “Fútbol y migraciones. La Sentencia Bosman en el proceso de construcción de la Europa comunitaria”. *Migraciones Internacionales*, vol. I, núm. 3.

GINESTA PORLET, X. (2011): “El fútbol y el negocio del entretenimiento global: los clubes como multinacionales del ocio”. *Comunicación y sociedad*, vol. 24, núm. 1.

GNOTH, B. (2007): “Taxation of the Other Income of Artistes and Sportsmen at Interposition of a Company”, en LOUKOTA, W. y STEFANER, M. (Edit.): *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law*. Viena, Linde.

GONZÁLEZ APARICIO, M. (2018): “La prueba de la residencia fiscal para perceptores de rendimientos del trabajo”. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3.

GONZÁLEZ DEL RÍO, J. M. (2007): “La indemnización a favor del deportista por traspaso sujeto obligado al pago y Quantum indemnizatorio”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 19.

GOROSPE OVIEDO, J. I. (2006): “Cesión de jugadores de fútbol y rescisión del contrato por voluntad unilateral del jugador una aproximación a su tributación”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 18.

GRAMS, H. (1999): “Artist Taxation: Art. 17 of the OECD Model Treaty – a Relic of Primavera Tax Times?”. *Intertax*, vol. 27, núm. 5.

GRAMS, H. y MOLENAAR, D. (2002): “Rent-A-Star – The purpose of Article 17(2) of the OECD Model”. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, núm. 10.

GUEDE GARCÍA, A. (2015): “La encrucijada de la industria del fútbol con la normativa de la Unión Europea sobre ayudas de estado”. *Unión Europea Aranzadi*, núm. 7.

GUEST, L. y LAW, P. (1997): “El corto camino al producto televisivo universal. Fútbol y Televisión - una historia de gran éxito”. *Sección de Noticias del Portal Web de la FIFA*. Recuperado de: <https://es.fifa.com/news/futbol-television-una-historia-gran-exito-76069>

HERNÁNDEZ GALANTE, J. (2010): “Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid, Centro de Estudios Financieros.

HOLTHAUS, J. (2002): “Besteuerung international tätiger nichtselbständiger Berufssportler und Künstler: Ein totgeschwiegenes Problem der Umsetzung der Regelungen der DBA in der Praxis”. *Internationales Steuerrecht*, núm. 18.

HORTALÁ I VALVÉ, J. (2007): *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*. Cizur Menor, Aranzadi.

INGRAO, G. (2016): “L'Evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria più luci che ombre”. *Diritto e pratica tributaria*, vol. 87, núm. 4.

JAU, M. (2007): “Star Companies in International Tax Law”, en LOUKOTA, W. y STEFANER, M. (Edit.): *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law*. Viena, Linde.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I (2001): *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*. Madrid, Marcial Pons.

JUÁREZ, A. (2016): “The Application of Article 17(2) of the OECD Model Convention”, en MAISTO, G. (Edit.): *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Amsterdam, IBFD Publications.

KLEVEN, H., LANDAIS, C., y SAEZ, E. (2010): “Taxation and International Mobility of Superstars: Evidence from the European Football Market”. *National Bureau of Economic Research Working Paper Series*, núm. 16.545.

LANG, M. (1997): “Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties”. *Intertax*, vol. 25, núm. 1.

LANG, M. y BRUGGER, F. (2008): “The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation”. *Australian Tax Forum*, núm. 23.

LANASPA SANJUÁN, S. (2017): “La prueba de las ausencias no esporádicas en la residencia habitual de las personas físicas”. *Crónica tributaria*, núm. 164.

LEAGUE OF NATIONS (1928 a): *Double Taxation and Fiscal Evasion. Collection of International Agreements and Internal Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion*. Geneva, Publication of the League of Nations.

LEAGUE OF NATIONS (1928 b): *Double Taxation and Tax Evasion. Report Presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion*. Geneva, Publication of the League of Nations.

LEAGUE OF NATIONS (1946): *London and Mexico Model Tax Conventions. Commentary and Text*. Geneva, Series of League of Nations Publications.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2006): “La costumbre internacional en el Derecho Tributario”. *Nueva Fiscalidad*, núm. 1.

LUCAS DURÁN, M. (2018): “La necesidad de revisar las ideas de residencia y establecimiento permanente como principales criterios de sujeción de la fiscalidad directa en la era de la economía digital”, en MERINO JARA, I. (Dir.): *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*. Madrid, Editorial Wolters Kluwer.

MAISTO, G. (2019): “Il regime fiscale dei neo-residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico”. *Rivista Diritto Tributario*, núm. 2.

MAGRANER MORENO, F. J. (2019): *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*. Valencia, Tirant lo Blanch.

MALVÁREZ PASCUAL, L. (2010): “Las exigencias formales para el ejercicio de opciones fiscales: estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad”. *Revista técnica tributaria*, núm. 88.

MALVÁREZ PASCUAL, L. (2016): *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*. Cizur Menor, Aranzadi.

MARTIN, G. (2006): “Hacienda y fútbol en España”. *Quórum: revista de pensamiento iberoamericano*, núm. 14.

- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2003): “Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes”. *Carta tributaria. Monografías*, núm. 20.
- 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)”. *Quincena Fiscal*, núm. 15-16.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2012): “Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law”. *Bulletin for International Taxation*, núm. April/May.
- MARTÍN QUERALT, M. (2018): “El principio de proporcionalidad como límite a las discriminaciones por razón de residencia”, en MERINO JARA, I. (Dir.): *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*. Madrid, Wolters Kluwer.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M. (2008): “La incompatibilidad con el Derecho Comunitario del régimen fiscal de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 280.
- MARTÍNEZ LEMOS, R. (2015): “Sociedades anónimas deportivas de la liga de fútbol profesional en España: un análisis empresarial descriptivo”. *Revista Española de Educación Física y Deportes*: núm. 408.
- MAZZONI, M. (2007): “Empresarios Fútbol Club: El fútbol como instrumento de afirmación empresarial”. *Revista de historia industrial*, núm. 34.
- MERINO JARA, I. (Dir.) (2018): *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*. Madrid, Editorial Wolters Kluwer.
- MOLENAAR, D. (2005): *Taxation of International Performing Artists*. Ámsterdam, IBFD Publications.
- MOLENAAR, D. (2011): “Available options to change Art. 17 (Artistes and Sportsmen)”. *International Taxation*, vol. 4, núm. 1.
- MOLENAAR, D. (2016): “New Options to Restrict Article 17 for Artistes and Sportsmen”. *Intertax*, vol. 44, núm. 12.
- MORIES JIMÉNEZ, M. T. (2019): “El régimen fiscal del mecenazgo como instrumento de promoción del deporte: cuestiones pendientes”, en SÁNCHEZ PINO, A. J. (Dir): *Derecho deportivo. Aspectos tributarios y laborales*. Valencia, Tirant lo Blanch.
- MORÓN PÉREZ, M.C. (2015): “La defraudación tributaria de los futbolistas de élite (análisis de algunos casos recientes)”. *Anales de derecho*, vol. 33, núm. 1.

MOYA IZQUIERDO, S. y TRONCOSO FERRER, M. (2016): “Ayudas de Estado al fútbol español: ¿tarjeta roja a la mala gestión en la financiación del fútbol profesional?” *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 53.

MULEIRO PARADA, L. (2018): “La residencia fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero: régimen jurídico y prueba” en MERINO JARA, I. (Dir.): *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*. Madrid, Wolters Kluwer.

NITIKMAN, J. (2001): “Article 17 of the OECD Model Treaty – An Anachronism?”, *Intertax*, vol. 9, núm. 8/9.

OBERSON, X. (2014): “Article 17”, en DANON, R (Edit.): *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune. Commentaire*. París, Francis Lefebvre.

OCDE (1987): “Thin capitalisation; Taxation of entertainers, artistes and sportsmen”, *Issues in International Taxation*, núm. 2.

OCDE (2010): *Discussion Draft on the Application of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Convention*. OECD Publishing.

OCDE (2014 a): *Issues related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention*. OECD Publishing.

OCDE (2014 b): *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital (Versión preliminar)*. OECD Publishing

OCDE (2017): *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. París, OECD Publishing.

ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2018): “Las ausencias esporádicas a la hora de determinar la residencia fiscal”. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 239.

ORTEGA, J. A. (2016): “Jugadores extranjeros, en constante expansión”. *Cuadernos de fútbol*, núm. 72.

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*, núm. 48.

OTERO, J. (2017): “Hacienda le pita penalti al fútbol”, *Tiempo*, núm. 1799.

PAROLINI, A. (2016): “Historical Development of Article 17 OECD Model: From the League of Nations to the 2010 OECD Model”, en MAISTO, G. (Coord.): *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Amsterdam, IBFD Publications.

PÉREZ BERNABEU, B. (2019): “El régimen fiscal de los clubes de fútbol profesional en España y las ayudas de estado : el tipo impositivo efectivo como elemento determinante”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 63.

PIERNAS LÓPEZ, J. J. (2015): “Crónica de una regulación anunciada: deporte, fútbol y ayudas de Estado”, *Revista General de Derecho Europeo*, núm. 37.

PISTONE, P. y SCHAFFER, E. (2015): “Entertainers According to Art 17 OECD Model Convention”, en LANG, M. (Edit.): *The OCDE-Model-Convention and its Update 2014*. Linde, Viena.

PLAZA ROMERO, F. (2010): *Fiscalidad Internacional de los Deportistas*. Cizur Menor, Aranzadi.

PLAZA ROMERO, F. (2013): “Sujeción a tributación en España de las rentas obtenidas por sociedades irlandesas no residentes por la prestación de servicios relativos a la producción de los conciertos en España del grupo musical U2”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 38.

RADVAN, M. (2018): “Czech Tax Heaven for Sportsmen”, en LOTJO, E., ZAWADSKA-PAK, U., RADVAN, M. (Coord.): *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest: Conference Proceedings*. Vilnius, University of Bialystok.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2017): “Tributación de las rentas generadas por los derechos de imagen de los deportistas profesionales en el ámbito nacional e internacional”. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 411.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2018): *Del caso Lola Flores al caso Leo Messi. La conflictiva relación re artistas y reportistas con la Agencia Estatal De Administración Tributaria*. Huelva, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Huelva.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2019): “Las rentas de los deportistas en la fiscalidad internacional”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 181.

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

RIBES RIBES, A. (2003): *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas.

RIBES RIBES, A. (2005): “La problemática de los certificados de residencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes”. *Quincena Fiscal*, núm.21-22.

RIBES RIBES, A. (2013): “La residencia de las personas jurídicas en el Derecho Comparado (con especial referencia al ámbito de la Unión Europea)”, en CHICO DE LA

CÁMARA, P. (Dir.): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*. Cizur Menor, 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*, núm. 1.

RIBES RIBES, A (2018): “La posición española ante el Convenio multilateral de la OCDE para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”. *Quincena Fiscal*, núm. 6.

RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2008): “El contenido del concepto de canon en la normativa interna española”. *Quincena fiscal*, núm. 15-16.

RODRÍGUEZ 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*, núm. 27.

RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2012): “Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm.35.

ROMERO, R. (2010): “La primera referencia al fútbol en España”. *Cuadernos de fútbol*, núm. 6.

RUBIAL PEREIRA, L. (2017): “La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF (Análisis de la STS de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 812/2017)”. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 419.

RUBIO SÁNCHEZ, F. (2011): “Cláusulas de rescisión: una síntesis”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 33.

RYCHEN, S. (2009): “Taxation of Premiums of Football Players”, en OBERSON, X. (Edit.): *International Taxation of Artistes and Sportsmen*. Ginebra, Schulthess.

RYCHEN, S. (2016): “Football Players – Employees rather than Sportsperson: An Exception to Article 17 OECD Model”, en MAISTO, G. (Coord.): *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Ámsterdam, IBFD Publications.

SALA GALVÁN, G. (2014): “La mutualidad de deportistas profesionales y el denominado ‘deporplan’: su régimen financiero y tributario”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 43.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2018): “El concepto de ‘ausencias esporádicas’ en el IRPF”. *Quincena fiscal*, núm. 15-16.

SÁNCHEZ PINO, A. J. (2016 a): “A propósito del 5% de Jackson Martínez”, *Iusport*. Recuperado de <https://iusport.com/art/14302/a-proposito-del-5-de-jackson-martinez>

SÁNCHEZ PINO, A. J. (2016 b): “La tributación de los deportistas en el IRPF”, en CUBERO TRUYO, A. (Coord.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*. Madrid, Civitas.

SÁNCHEZ PINO, A. J. (2017): “Régimen jurídico de los intermediarios de futbolistas y su tratamiento fiscal”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 55.

SÁNCHEZ PINO, A. J. (2018): “La indemnización por finalización del contrato del futbolista profesional y su tratamiento fiscal”, en MILLÁN GARRIDO, A. (Coord.): *Derecho del fútbol: principios y normatividad*. Madrid, Reus.

SANDLER, D. (1995): *The Taxation of International Entertainers and Athletes: All the World's a Stage*. La Haya, Kluwer Law International.

SANDLER, D. (2008): “Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention)”, en LANG, M. (Edit.): LANG, M. (Dir.): *Source versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*. La Haya, Kluwer Law International.

SANZ CLAVIJO, A. (2013): “Propuesta para la reforma del régimen de impatriados español desde una versión de Derecho Comparado”, *Crónica Tributaria*, núm. 148.

SANZ GÓMEZ (2010): *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*. Barcelona, Bosh.

SASSEVILLE, J. (2016): “The 2014 Changes to Article 17 of the OECD Model Tax Convention”, en MAISTO, G. (Edit.): *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Ámsterdam, IBFD Publications.

SELMA PENALVA, V. (2018): “El centro de intereses vitales como criterio determinante de la residencia fiscal y la importancia del intercambio de información entre Estados para sufijación” en MERINO JARA, I. (Dir.): *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*. Madrid, Wolters Kluwer.

SANMARTÍN JARAMILLO, P. G. (2004): “La neutralidad de los métodos para eliminar la doble imposición internacional en un contexto de libre circulación de capitales”. *Estudios de Economía Aplicada*, vol. 22, núm. 1.

SERRANO ANTÓN, F. (2006): “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”. *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 18.

SERRANO ANTÓN, F. (2011): “La interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función

de los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la Doble Imposición Internacional en materia de renta y patrimonio”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 341-342.

SERRANO ANTÓN, F. (2012): “La interpretación y aplicación de los Convenios de Doble Imposición internacional”, en SERRANO ANTÓN, F. (Coord.): *Fiscalidad y globalización*. Cizur Menor, Aranzadi.

SIMÓN ACOSTA, E. (2016): “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 917.

SIOTA ÁLVAREZ, M. (2013): “La Residencia Fiscal en el Impuesto sobre Sociedades”. *Crónica Tributaria*, núm. 149.

SOLER ROCH, M. T. (1998): “Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado”, en AGULLÓ AGÜERO, A. (Dir.): *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Valladolid, Lex Nova.

SOLER ROCH, M. T. (2018): “Una reflexión sobre la residencia como criterio de sujeción: gravamen global vs. gravamen único”, en MERINO JARA, I. (Dir.): *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*. Madrid, Wolters Kluwer.

TANZI, V. (1995): *Taxation in a Integrating World*. Washington, IMF.

TENORE, M. (2016): “Image Rights, Sponsoring and Advertising Income”, en MAISTO, G. (Edit.): *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Amsterdam, IBFD Publications.

TETLAK, K. (2010): “Tax Treatment of Team Performances under Art. 17 of the OECD Model Convention”. *World Tax Journal*, núm. October/2010.

TETLAK, K. (2014): *Taxation of International Sportsmen*. Amsterdam, IBFD Publications.

TETLAK, K. (2016): “International Sports Events and Tournaments”, en MAISTO, G. (Coord.): *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Amsterdam, IBFD Publications.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2016): “El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la armonización de la imposición directa especial referencia a las rentas de artistas y deportistas”, en GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I. (Coord.): *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*. Oviedo, Ediciones de la Universidad de Oviedo.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2018 a): “Consecuencias fiscales para futbolistas y clubes por la posible celebración de partidos de la Liga de Fútbol Profesional en Estados Unidos”. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº 61.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2018 b): “La trayectoria del futbolista Radamel Falcao como caso de estudio para poner a prueba las reglas de determinación de la residencia fiscal” en MERINO JARA, I. (Dir.): *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*. Madrid, Wolters Kluwer.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2018 c): “¿Es necesario crear nuevos impuestos sobre las recientes realidades de la era digital o puede adaptarse su tratamiento fiscal a los conceptos tributarios tradicionales? El caso particular de los 'influencers'”, en CUBERO TRUYO, A. (Dir.): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Valencia, Tirant lo Blanch.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2018 d): “Tributación de las rentas obtenidas por los ‘Youtubers’: cuestiones problemáticas en torno a su calificación en el IRPF”. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2019 a): “Problemas prácticos en la tributación de las rentas obtenidas por los deportistas en el extranjero. El caso particular de la *International Champions Cup* a la luz del Convenio entre España y Estados Unidos”. *Crónica Tributaria*, núm. 170.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2019 b): “Cuestiones conflictivas y retos de la tributación de los deportistas ante la creciente *deslocalización* de las competiciones (hasta ahora) nacionales”, en SÁNCHEZ PINO, A. J. (Dir.): *Derecho deportivo. Aspectos tributarios y laborales*. Valencia, Tirant lo Blanch.

TOVILLÁS MORÁN, J. M. (2001): *El tratamiento tributario del derecho de imagen*. Madrid, Marial Pons.

TRAPÉ VILADOMAT, M (2006): “Rentas de artistas y deportistas”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Madrid, CISS.

TRAPÉ VILADOMAT, M (2019): “Rentas de artistas y deportistas”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios de doble imposición. El impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*. Madrid, Wolters Kluwer.

VALTA, M. (2015): “Article 12. Royalties”, en REIMER, E. y RUST, A. (Edit.): *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International.

VEGA BORREGO, F. (2004): “Artículo 4. Residencia Fiscal”, en CALDERÓN CARRERO, J. y RUIZ GARCIA, J. (Coord.): *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña, Fundación Pedro Barrié de la Maza.

VEGA BORREGO, F. (2007): “La utilización de sociedades húngaras para la cesión de derechos de imagen de futbolistas de equipos españoles y el concepto de beneficiario

efectivo de los convenios para evitar la doble imposición”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm.21.

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 del Instituto de Estudios Fiscales*, Vol. 15.

VICENTE DE LA CASA, F. (2012): “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”. *Crónica Tributaria*, núm. 144.

VIDAL MARTÍ, B. (2018): “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: El concepto de ausencia esporádica y la residencia fiscal de los becarios del ICEX”. *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 35.

VILLALBA GARCÍA, P. (2016): “Principales factores que determinan la existencia o no de ayudas de Estado: una preocupación permanente en la ámbito de la Unión Europea”, en CUBERO TRUYO, A. (Coord.): *Hacienda pública y dimensión internacional de la riqueza*. Valencia, Tirant lo blanch.

VOGEL, K. (1986): “Double Tax Treaties and Their Interpretation”. *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 4.

VOGEL, K. (1988): “Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part I, II and III)”. *Intertax*, núms. 8-11.

VOGEL, K. (2000): “Tax treaty news”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 54, núm. 3.

WEHRLI, T. (2007): “Taxation of Contract Splitting with Artistes and Sportsmen according to the OECD Model”, en LOUKOTA, W. y STEFANER, M. (Edit.): *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law*. Viena, Linde.

ZAMORA, J., SANAHUJA, G. y BLAY, R. (2015): “El gestor de la marca personal en el ámbito deportivo”. *Questiones Publicitarias*, Vol. I, núm. 20.

ZOUBEK, J. (2007): “Notion of Sportsmen in Art. 17 OECD Model”, en LOUKOTA, W. y STEFANER, M. (Edit.): *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law*. Viena, Linde.

ZUBIMENDI CAVIA, A. (2018): “La obsolescencia de la noción de residencia en la tributación de las empresas multinacionales”. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3.

ÍNDICE

SUMARIO.....	5
RESUMEN.....	7
ABSTRACT.....	9
CAPÍTULO I . EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL FÚTBOL Y SU FISCALIDAD EN EL PLANO INTERNACIONAL	13
1. PRIMER PERIODO (1863-1939): DESDE LOS INICIOS DEL FÚTBOL MODERNO HASTA LA PRIMERA REFERENCIA CONCRETA A LOS DEPORTISTAS EN UNA NORMA TRIBUTARIA INTERNACIONAL.....	14
1.1 El origen británico del fútbol moderno, su rápida expansión por el resto del mundo y su temprana vocación profesional.....	14
1.2 El marcado carácter internacional del fútbol desde sus comienzos	16
1.3 Aparición de los primeros Convenios para evitar la doble imposición internacional...	17
1.4 La ausencia de referencia a los deportistas en los primeros Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición: el Proyecto de Convenio de 1928 y los Modelos de Convenio de México (1943) y Londres (1946) de la Liga de Naciones.....	19
1.5 Las primeras alusiones a los deportistas en los convenios para evitar la doble imposición: el artículo XI del Convenio entre Estados Unidos y Suecia de 1939 como primer acercamiento a la tributación incondicional de sus rentas en el país de la fuente.....	21
2. SEGUNDO PERIODO (1939-1963): LA CONFIRMACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EN LA FUENTE DE LOS DEPORTISTAS EN EL PRIMER PROYECTO DE MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.....	23
2.1 El fútbol en un constante proceso de internacionalización.....	23
2.2 El tratamiento de las rentas de los deportistas en los convenios para evitar la doble imposición suscritos entre 1940 y 1960.....	24
2.3 El primer proyecto de Modelo de Convenio de la OCDE y su referencia a las rentas obtenidas por los deportistas.....	26
3. TERCER PERIODO (1963-1992): LA EXPANSIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PRECEPTO DEDICADO A LAS RENTAS DE LOS DEPORTISTAS EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.....	29

3.1 La consolidación del fútbol como un negocio de cifras multimillonarias a escala mundial.....	29
3.2 La incorporación de un apartado segundo al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE como respuesta a las prácticas elusivas que comenzaban a ser frecuentes entre artistas y deportistas.....	31
3.3 El Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1987 como consagración del principio de tributación en la fuente de las rentas derivadas de actuaciones artísticas y deportivas.....	34
3.4 Principales novedades introducidas en la versión del año 1992 del Modelo de Convenio de la OCDE y en sus Comentarios en relación a las rentas derivadas de actuaciones artísticas y deportivas.....	38
4. CUARTO PERIODO (1992-2019): EL FÚTBOL EN EL PUNTO DE MIRA DE LAS AUTORIDADES FISCALES.....	40
4.1 El negocio del fútbol en continuo crecimiento, su definitiva mercantilización y las primeras inspecciones tributarias en el sector.....	40
4.2 El caso Bosman, la Ley Beckham y otros hitos que han ayudado a potenciar la expansión internacional de nuestro fútbol.....	43
4.3 Evolución de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE hasta llegar a la versión actual.....	47
4.4 El fútbol español en el siglo XXI: de nuevo en el punto de mira de las autoridades fiscales.....	48
CAPÍTULO II. LA RESIDENCIA FISCAL DEL FUTBOLISTA COMO ELEMENTO CONFIGURADOR DE SU TRIBUTACIÓN EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.....	51
1. EL DECISIVO PAPEL DE LA RESIDENCIA EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL..	52
1.1 Estado de la residencia versus Estado de la fuente: La residencia fiscal como criterio fundamental en el reparto de potestades tributarias entre países.....	52
1.2 Justificación del gravamen por la renta mundial en el Estado de la residencia.....	55
1.3 La residencia fiscal ante la era digital y las nuevas realidades socioeconómicas: ¿un concepto en crisis?.....	57
1.4 Aspectos particulares de la residencia del futbolista como trabajador eminentemente itinerante.....	60
2. NORMAS QUE REGULAN LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL Y SU INCIDENCIA PRÁCTICA EN LOS FUTBOLISTAS.....	63

2.1 Concepto y funciones atribuidas a la residencia fiscal en nuestro ordenamiento tributario.....	63
2.2 Criterios para determinar la residencia habitual en la normativa del IRPF.....	67
2.2.1 La permanencia en territorio español durante más de 183 días al año.....	68
a) El inicio del cómputo (dies a quo): ¿qué tipo de presencia física del futbolista se requiere para entender iniciado el plazo de permanencia en territorio español?.....	71
b) Ausencias del territorio español: ¿interrumpen el cómputo del plazo? La reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre las ausencias esporádicas y su aplicabilidad al caso concreto de los futbolistas que abandonan temporalmente nuestro país.....	73
c) Término del cómputo (dies ad quem): ¿en qué momento finaliza el periodo de presencia computable a efectos de determinar la residencia del futbolista en España?.....	76
2.2.2 El centro de intereses económicos: localización de las rentas, patrimonio y otros elementos con valor económico del futbolista.....	77
2.2.3 Presunción de residencia en España en función del lugar de residencia de los familiares del futbolista.....	80
2.2.4 Reglas especiales para los traslados de residencia a territorios calificados como paraíso fiscal.....	81
2.3 Cuestiones problemáticas en torno a la acreditación de la residencia fiscal.....	84
2.3.1 ¿Sobre quién recae la carga de probar la residencia fiscal? Un partido de ‘ida y vuelta’ entre Administración y futbolistas.....	85
2.3.2 El objeto de la prueba de la residencia fiscal: ¿qué hechos o circunstancias debe acreditar cada parte?	88
2.3.3 Medios de prueba válidos para acreditar en qué país se sitúa la residencia fiscal del futbolista. Especial referencia a los certificados de residencia	91
3. LA RESIDENCIA EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN....	95
3.1 La condición de residente en el plano convencional y su función como criterio delimitador del ámbito de aplicación subjetiva del convenio	96
3.2 Criterios para solucionar los supuestos de doble residencia en los convenios (‘tie break rules’)	100
3.2.1 La vivienda permanente como criterio preferente, ¿vía libre para la localización interesada de la residencia del futbolista?	100

3.2.2 Segundo criterio: ¿en qué país se localizan las relaciones personales, familiares, económicas y sociales más estrechas? La visibilidad del futbolista en los medios de comunicación y en las redes sociales como factor clave para conocer su centro de intereses vitales	102
3.2.3 Tercer criterio: lugar donde el futbolista viva de manera habitual ('lugar donde more').....	103
3.2.4 La nacionalidad del futbolista como último criterio de desempate.....	104
3.2.5 El acuerdo mutuo entre autoridades competentes como vía de solución ante la imposibilidad de resolver el supuesto de doble residencia mediante los criterios de desempate	104
3.3 Consecuencias en el plano interno de la resolución de supuestos de doble residencia a favor del otro estado implicado y problemas que genera la no interrupción del periodo impositivo en nuestro IRPF	105

CAPÍTULO III. LA TRIBUTACIÓN DEL FUTBOLISTA PROFESIONAL EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (I): EL ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.....109

1. INTRODUCCIÓN AL ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE LA OCDE: LA REIVINDICACIÓN DEL GRAVAMEN EN EL ESTADO DE LA FUENTE COMO SU CARACTERÍSTICA DESTACADA.....	110
2. REQUISITOS SUBJETIVOS PARA LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17: EN PARTICULAR, LA NECESARIA ACTUACIÓN EN CALIDAD DE DEPORTISTA EN EL PAÍS DE LA FUENTE.....	115
3. EL CONCEPTO DE DEPORTISTA EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE....	117
3.1. La ausencia de definición en el Modelo de Convenio y los problemas derivados de la remisión a la legislación interna de cada Estado: necesidad de un concepto propio a los efectos de los convenios para evitar la doble imposición.....	117
3.2. El concepto de deportista en el mundo del fútbol.....	120
3.3.1. La incuestionable calificación del futbolista profesional en activo como deportista.....	120
3.3.2. Otros sujetos vinculados al fútbol que han de entenderse incluidos en el concepto de deportista.....	121
a) Los futbolistas amateurs o aficionados.....	121
b) Los futbolistas retirados.....	123

3.2.3. Supuestos en los que la calificación como deportista plantea especiales dificultades.....	124
a) Futbolistas lesionados que se desplazan al extranjero: ¿deportistas, artistas en el sentido de entertainers o sujetos completamente ajenos al artículo 17?.....	124
b) Entrenadores (u otros miembros del cuerpo técnico) que forman parte del espectáculo deportivo: ¿está justificado un tratamiento diferenciado al de los propios jugadores?.....	126
4. LA ACTUACIÓN DEL FUTBOLISTA EN CALIDAD DE DEPORTISTA EN EL ESTADO DE LA FUENTE.....	130
4.1. Condiciones que ha de cumplir la actividad del futbolista en el país de la fuente para ser considerada una actuación deportiva.....	131
4.2. Interrogantes derivados del déficit de coherencia de los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE.....	133
4.2.1. ¿Hasta dónde alcanza el concepto ‘evento deportivo’?.....	133
4.2.2. ¿Cuál ha de ser el grado de participación del futbolista en el evento deportivo?.....	134
a) El criterio del desplazamiento al extranjero en calidad de deportista.....	135
b) El criterio del ejercicio de cualquier tipo de actividad deportiva....	137
c) El criterio de la participación (aunque sea pasiva) en el evento deportivo: los jugadores convocados.....	137
d) El criterio de la participación efectiva en el evento deportivo.....	139
4.2.3. ¿Debe tratarse de una actuación pública? Especial problemática en torno a los entrenamientos o ‘stages’ de pretemporada.....	140
5. LA IMPORTANCIA DE UNA CORRECTA DELIMITACIÓN SUBJETIVA DEL PRECEPTO: SU PAPEL DE VIS ATRACTIVA PARA EL CONJUNTO DE RENTAS QUE OBTENGAN EL FUTBOLISTA Y TERCERAS PERSONAS CON OCASIÓN DE LA ACTUACIÓN DEPORTIVA.....	145
6. PARÉNTESIS O REFLEXIÓN ADICIONAL: LA POSIBLE COMPATIBILIDAD DE LA CALIFICACIÓN DEL FUTBOLISTA COMO ARTISTA O (MÁS CERTERAMENTE, EN SU ACEPCIÓN EN LA VERSIÓN AUTÉNTICA EN INGLÉS) O ENTERTAINER.....	147
CAPÍTULO IV. LA TRIBUTACIÓN DEL FUTBOLISTA PROFESIONAL EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (II): EL ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.....	157

1. EL REQUISITO OBJETIVO PARA LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17: LA NECESARIA CONEXIÓN DE LAS RENTAS CON LA ACTIVIDAD REALIZADA EN CALIDAD DE DEPORTISTA EN EL ESTADO DE LA FUENTE.....	158
1.1. Ámbito objetivo de aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE: ¿A qué rentas resulta de aplicación el precepto y, por tanto, sí pueden ser gravadas en el país de la fuente? Encuadramiento general.....	158
1.1.1. Rentas derivadas, directa o indirectamente, de la actuación del futbolista.....	162
1.1.2. En cuanto a las rentas que solo derivan indirectamente de la actuación del futbolista, la necesidad de una estrecha conexión entre las rentas y la actuación deportiva en el Estado de la fuente.....	166
1.2. ¿Debe llevarse a cabo la actividad de la que derivan las rentas conexas en el mismo Estado donde tiene lugar la actuación deportiva del futbolista?.....	170
1.3. ¿Quién ha de ser el efectivo perceptor de la renta para que el artículo 17.1 resulte de aplicación? La problemática en torno a las rentas correspondientes al futbolista que, sin embargo, son abonadas a terceros (remisión al Capítulo V).....	174
1.3.1. El papel de la legislación interna en la regulación de los criterios generales para la atribución de las rentas.....	175
1.3.2. La aplicación del artículo 17.1 a rentas que no son obtenidas por el futbolista mediante un enfoque ‘look-through’.....	176
1.4. Particularidades de la retribución de los futbolistas como trabajadores por cuenta ajena.....	180
2. CALIFICACIÓN DE LOS DIFERENTES TIPOS DE INGRESOS QUE SUELEN PERCIBIR LOS FUTBOLISTAS A EFECTOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: LA INTERRELACIÓN DEL ARTÍCULO 17 CON OTROS PRECEPTOS DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.....	184
2.1. Rentas que derivan directamente de la actuación deportiva del futbolista.....	185
2.1.1. Sueldo, salario y retribuciones similares.....	187
2.1.2. Primas o premios por logros deportivos que son materializados durante una actividad desarrollada en el país de la fuente (partidos, goles, títulos, etc.).....	191
2.1.3. Complementos por desplazamiento al extranjero.....	194
2.2. Rentas que derivan indirectamente de la actuación deportiva del futbolista y que, en función de las circunstancias concretas que rodeen la actividad o prestación retribuida, pueden considerarse estrechamente conectadas con dicha actuación del futbolista.....	194
2.2.1. Ingresos derivados de la cesión a terceros de los derechos de imagen del futbolista.....	196

a) La cesión de los derechos de imagen como negocio jurídico autónomo.....	198
b) La cesión de los derechos de imagen del futbolista a su club empleador.....	207
2.2.2. Ingresos por publicidad y patrocinio.....	209
2.2.3. Ingresos por la venta de artículos de promoción comercial (merchandising).....	213
2.2.4. Participación en los ingresos por retransmisión.....	215
2.2.5. Actividades de entrenamiento o preparación.....	216
2.3. Otras rentas cuya conexión con la actuación deportiva del futbolista en el país de la fuente genera ciertas dudas.....	218
2.3.1. Ingresos por prima de fichaje o participación en los derechos de traspaso.....	218
2.3.2. Cantidades ingresadas por el futbolista para abonar su cláusula de rescisión.....	226
2.3.3. La pensión de jubilación y otras prestaciones que pueden percibir los futbolistas al término de su carrera deportiva.....	229
3. CUANTIFICACIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA ACTUACIÓN DEL FUTBOLISTA EN EL EXTRANJERO. DIFICULTADES DE LOCALIZACIÓN O IMPUTACIÓN ENTRE LOS DISTINTOS PAÍSES IMPLICADOS.....	233
3.1. Rentas que han de atribuirse de manera íntegra a la actuación del futbolista en un determinado país.....	234
3.2. Rentas que deben ser distribuidas entre diferentes actuaciones y que, por tanto, deben cuantificarse de manera proporcional.....	236
3.2.1 El problema de atribución de aquellas rentas que no son abonadas específicamente con motivo de una concreta actuación del futbolista. En particular, el prorrateo del salario total ordinario.....	236
3.2.2. Diferentes criterios para el reparto proporcional de las rentas derivadas de la actuación deportiva.....	237
3.2.3. Especiales dificultades en la atribución territorial de las rentas cuando se trata de contratos mixtos o cuando las partes estipulan precios de conveniencia.....	242
3.3. La posible deducibilidad de gastos en el Estado de la fuente por parte del futbolista no residente.....	245

CAPÍTULO V. LA TRIBUTACIÓN DE LOS CLUBES DE FÚTBOL (Y OTROS SUJETOS DISTINTOS DEL PROPIO FUTBOLISTA) EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: EL APARTADO 2 DEL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.....249

1. EL ARTÍCULO 17.2 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE: ORIGEN Y FUNDAMENTO.....249

1.1. Breve referencia a su origen y evolución histórica.....249

1.2. Naturaleza del precepto: ¿cláusula anti-abuso?.....252

2. EL ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17.2 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE: ¿QUÉ SUJETOS O ENTIDADES OBTIENEN INGRESOS POR LA ACTUACIÓN DEPORTIVA DE LOS FUTBOLISTAS?.....255

2.1. Los clubes de fútbol en la actualidad: ¿pueden seguir siendo considerados entidades puramente deportivas o más bien nos encontramos ante auténticas empresas con un acentuado carácter mercantil?.....260

2.2. La importancia de una correcta coordinación entre los apartados 1 y 2 del artículo 17 para evitar los supuestos de doble imposición.....264

2.3. Especial problemática de aquellos supuestos en los que el futbolista y el sujeto que percibe las rentas derivadas de su actuación residen en países diferentes (las llamadas situaciones triangulares).266

3. EL ÁMBITO OBJETIVO DEL ARTÍCULO 17.2 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE: ¿A QUÉ RENTAS RESULTA APLICABLE?.....270

3.1. Ingresos de los equipos de fútbol (clubes y selecciones nacionales).....280

3.1.1. Premios deportivos y otros ingresos por competición.....281

3.1.2. Ingresos por la comercialización de los derechos televisivos.....286

3.1.3. Derechos de traspaso de jugadores, cláusulas de rescisión y otros ingresos similares.....288

3.1.4. Ingresos por la venta de entradas para los partidos y otras vías de explotación de los espacios deportivos..... 290

3.1.5. Ingresos por la explotación comercial de la imagen de los jugadores.....291

3.2. Rentas obtenidas por agentes y representantes de los futbolistas.....293

3.3. Rentas obtenidas por los organizadores o promotores del evento deportivo.....297

3.4. Rentas obtenidas por patrocinadores, marcas y demás sujetos interesados en la explotación comercial de la imagen de los jugadores. Especial referencia a las sociedades controladas por los propios futbolistas.....299

3.4.1. Cesión de los derechos de imagen de futbolistas residentes en España. El régimen especial de imputación de rentas del artículo 92 de la Ley del IRPF, su controvertida compatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición y el relevante papel del flamante Convenio Multilateral de la OCDE.....	301
3.4.2. Cesión de los derechos de imagen de futbolistas no residentes que participan en competiciones deportivas en España.....	308
4. PROBLEMAS PRÁCTICOS EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 CUANDO EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN NO CUENTA CON EL APARTADO 2 DEL PRECEPTO. INTERPRETACIÓN ESTÁTICA VERSUS INTERPRETACIÓN DINÁMICA.....	315
CAPÍTULO VI. TÍTULOS PARA ATENUAR LOS EFECTOS DE LA TRIBUTACIÓN EN LA FUENTE DE LAS RENTAS DEPORTIVAS: VIAS DE EXENCIÓN, MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y REGÍMENES FISCALES PREFERENTES.....	323
1. MEDIDAS ADOPTADAS EN EL PLANO CONVENCIONAL.....	325
1.1. Las redacciones alternativas y los apartados adicionales del artículo 17 que proponen los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y su incidencia en la red de convenios española.....	325
1.1.1. Excepción al gravamen en la fuente cuando la actuación deportiva en el extranjero está financiada con fondos públicos o se enmarca en un programa de intercambio cultural.....	326
1.1.2. Regla del mínimo: excepción al gravamen en la fuente cuando el futbolista percibe pequeñas cantidades en el cómputo anual.....	328
1.1.3. Exclusión de los trabajadores por cuenta ajena del ámbito de aplicación del precepto.....	331
1.1.4. Excepción al gravamen en la fuente cuando el deportista actúa como miembro de un equipo que participa en un partido organizado en el otro país por una liga a la que dicho equipo pertenece.....	332
1.2. Los mecanismos para evitar la doble imposición internacional en los convenios bilaterales.....	333
1.2.1. La importancia de estos mecanismos para sujetos expuestos de manera constante a la obtención de rentas transnacionales que han de tributar en el país de la fuente: ¿se ven amenazados los principios de capacidad económica y progresividad?.....	333
1.2.2. El artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE y su incidencia práctica en el caso de los futbolistas: los métodos de exención e imputación y sus distintas variantes.....	339
a) Artículo 23 A: La exención en el Estado de la residencia como método principal para evitar la doble imposición.....	340

b) Artículo 23 B: El método de imputación o de crédito fiscal.....	343
1.2.3. Problemas prácticos en la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición derivados de la complejidad a la hora de calificar las rentas obtenidas por clubes y futbolistas.....	346
2. MEDIDAS ADOPTADAS DE MANERA UNILATERAL.....	350
2.1. Inaplicación del precepto en el país de la fuente mediante la implantación de regímenes fiscales preferentes.....	350
2.1.1. La presión de las organizaciones deportivas al Estado de la fuente para dejar sin efecto la aplicación del artículo 17 ante determinadas competiciones: el régimen fiscal aplicable en España a la final de la «UEFA Champions League 2019» y a la «UEFA EURO 2020».....	351
2.1.2. ¿Son tales medidas unilaterales susceptibles de ser calificadas como ayudas de Estado? Examen en función de los criterios que para ello viene exigiendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	356
a) Debe existir una transferencia de recursos estatales.....	361
b) Debe implicar una ventaja económica para la empresa receptora que no hubiese obtenido en el desarrollo normal de su actividad.....	361
c) Debe tener carácter selectivo, beneficiando a un operador o a una categoría de operadores frente a los demás que operan en el mismo mercado.....	364
d) Debe falsear o, al menos, amenazar con falsear la competencia en el mercado y tener una incidencia en los intercambios comerciales entre los Estados miembros.....	367
e) La obligada comunicación previa de las ayudas a la Comisión para su puesta en marcha.....	369
2.2. Exenciones que pueden afectar a las rentas derivadas de actuaciones deportivas en el extranjero en virtud del ordenamiento interno del país de residencia.....	371
2.2.1. La exención en el IRPF por trabajos efectivamente realizados en el extranjero y su aplicabilidad a los futbolistas desplazados.....	371
a) Futbolistas que son traspasados a clubes extranjeros sin perder la condición de contribuyentes por el IRPF.....	372
b) Futbolistas que se desplazan con su club español al extranjero para participar en un evento o competición en beneficio de una empresa no residente en España.....	373
2.2.2. La exención en el Impuesto sobre Sociedades por rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes y su (hasta ahora extraña) aplicabilidad a los clubes de fútbol.....	375

2.3. Métodos para evitar la doble imposición internacional en la normativa interna del país de la residencia.....	376
---	-----

2.3.1. Mecanismos para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el método de imputación ordinaria como mecanismo principal (artículo 80) y una breve referencia a la exención con progresividad (disposición adicional vigésima).....	378
--	-----

2.3.2. Los mecanismos para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades: método de imputación limitada u ordinaria (artículo 31) y método de exención plena cuando la renta es obtenida en el extranjero a través de un establecimiento permanente (artículo 22).....	380
---	-----

CAPÍTULO VII. PROPUESTAS DE REFORMA (O SUPRESIÓN) DEL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE: ANÁLISIS DOCTRINAL Y APORTACIÓN PROPIA PARA LA OPTIMIZACIÓN DE SU APLICACIÓN EN LA PRÁCTICA.....383

1. EXAMEN DE LAS DISTINTAS POSICIONES DOCTRINALES EN TORNO AL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.....	383
--	-----

1.1. Propuestas doctrinales que sugieren la modificación del artículo 17.....	386
---	-----

1.1.1. Autores que abogan por modificar el ámbito subjetivo de aplicación del precepto.....	386
---	-----

1.1.2. Autores que proponen la modificación del ámbito objetivo de aplicación del precepto.....	388
---	-----

1.2. Propuestas doctrinales que sugieren la eliminación del artículo 17.....	389
--	-----

1.3. Análisis de las propuestas doctrinales apuntadas desde el contexto actual de la fiscalidad internacional: la necesidad de mantener el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE en el escenario post-BEPS.....	392
---	-----

1.3.1. La conveniencia de restringir el ámbito de aplicación del artículo 17 a los sujetos que verdaderamente lo justifican mediante la introducción de un umbral mínimo para su aplicabilidad.....	394
---	-----

1.3.2. Reservas ante el grado de aplicabilidad del artículo 17 a las rentas derivadas de la explotación de los derechos de imagen.....	395
--	-----

2. APORTACIÓN PROPIA: SISTEMA DE ‘VENTANILLA ÚNICA’ PARA FACILITAR LA TRIBUTACIÓN EN LA FUENTE DE FUTBOLISTAS Y CLUBES.....	399
---	-----

2.1. Antecedentes similares en la normativa fiscal europea: el creciente protagonismo del sistema de ventanilla única en el IVA.....	399
--	-----

2.2. El papel de la ventanilla única en la imposición directa como sistema encaminado a agilizar y facilitar la tributación de los no residentes en el país de la fuente.....	403
---	-----

2.2.1. Razones que aconsejan la implantación de un sistema de ventanilla única en el fútbol y otras modalidades deportivas con alto grado de internacionalización.....	404
2.2.2. Funcionamiento del sistema y requisitos para su viabilidad.....	407
CONCLUSIONES.....	415
CONCLUSIONS.....	437
ANEXO I. COMENTARIOS OFICIALES AL ARTÍCULO 17 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.....	457
ANEXO II. LISTADO RECOPIULATORIO DE LOS PRECEPTOS DEDICADOS A LAS RENTAS DE LOS ARTISTAS Y DEPORTISTAS EN LA RED DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR ESPAÑA.....	469
BIBLIOGRAFÍA.....	511
ÍNDICE.....	529

