



FACULTAD DE CIENCIAS  
SOCIALES Y JURÍDICAS  
CAMPUS ELCHE

**MÁSTER UNIVERSITARIO EN**  
**ASESORÍA FISCAL**

**TRABAJO FIN DE MÁSTER**  
**CURSO ACADÉMICO 2020/2021**

**LA ELUSIÓN FISCAL EN LAS RENTAS DE**  
**ARTISTAS Y DEPORTISTAS**

ELVIRA LIZÁN AZNAR  
TUTOR: JORGE MARTÍN LÓPEZ  
COTUTORA UMH: EVA ALIAGA AGULLÓ

## RESUMEN

El contenido de este trabajo versa sobre las principales formas de elusión fiscal que se dan en el ámbito de las rentas obtenidas por artistas y deportistas, tales como las denominadas Treaty Shopping y Rule Shopping, así como la cesión de los derechos de imagen de deportistas y artistas a entidades interpuestas, pretendiendo ilustrar todas las figuras de elusión que se exponen con la jurisprudencia conveniente.

La mayoría de las sentencias referidas son altamente mediáticas, dado la fama de las personas en cuestión, bien sean deportistas o artistas, como son el caso Messi y el caso Cristiano Ronaldo, o el referido a Julio Iglesias o al grupo musical U2.

Asimismo, se hace referencia al artículo 17.2 MCOEDE, tanto en su origen y evolución como en su aplicación a diversos casos, no sólo cuando el apartado segundo del artículo 17 está expresamente recogido en el Convenio suscrito, sino también si dicho apartado no se incluyó en su momento en el Convenio suscrito por los Estados firmantes, y sin embargo, se aplica a través de la interpretación dinámica.

En lo que se refiere a la interpretación dinámica, se la define en base a la jurisprudencia, así como mediante la interpretación de los Comentarios al MCOEDE, y se exponen las diferentes y divergentes posturas existentes en cuanto a su aplicación, tanto por parte de los Tribunales como por parte de los autores, exponiéndose asimismo jurisprudencia que refleja las distintas posturas que se adoptan,

Finalmente, se realiza una breve referencia al Convenio Multilateral, figura que pretende crear una estandarización y normalización de los Convenios para que puedan ser suscritos no ya de forma bilateral, sino multilateral, siendo a la vez un proyecto ambicioso y de enorme complejidad, al que ya se han suscrito multitud de países, y que empieza su andadura en estos tiempos. En concreto en España se ha publicado en 2020 el acuerdo del Pleno del Senado por el que se autoriza el Convenio Multilateral, quedando pendiente la publicación del texto de la posición española en el B.O.E., que se realizará probablemente este año 2021.

## ÍNDICE

RESUMEN-----	2
ABREVIATURAS-----	4
INTRODUCCIÓN-----	5
I. BREVE REFERENCIA A LA FINALIDAD DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN-----	6
I.I. El artículo 17 MCOCDE. Origen y evolución-----	8
I.II. Contenido del artículo 17 MCOCDE-----	9
II. LAS RENTAS DE LOS ARTISTAS Y DEPORTISTAS Y EL ABUSO DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN-----	12
II.I. La estructuras de Treaty Shopping-----	12
II.II. La cesión del derecho de explotación a la imagen. Calificación de los rendimientos obtenidos por la cesión de estos derechos-----	15
II.III. La cesión del derecho de explotación a la imagen como instrumento de elusión fiscal-----	16
II.IV. El caso Messi-----	17
II.V. El caso Cristiano Ronaldo-----	18
II.VI. El beneficiario efectivo-----	19
II.VII. La figura del Rule Shopping-----	21
III. LA STS DE 7 DE DICIEMBRE DE 2012, COMO EXPONENTE DEL ABUSO EN EL ÁMBITO DE LOS ARTISTAS Y DEPORTISTAS-----	23
IV.LA INTERPRETACIÓN DINÁMICA DE LOS CONVENIOS. CONSIDERACIONES GENERALES-----	27
IV.I. La interpretación dinámica en relación con las rentas obtenidas por artistas y deportistas. El artículo 17.1. MCOCDE.-----	29
V. LA ESTANDARIZACIÓN FISCAL: EL CONVENIO MULTILATERAL-----	35
CONCLUSIONES-----	36
BIBLIOGRAFÍA-----	39
WEBGRAFÍA-----	41
DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA-----	42

## ABREVIATURAS

AN	Audiencia Nacional
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Erosión de bases y traslado de utilidades)
B.O.E	Boletín Oficial del Estado
CDI	Convenio de Doble Imposición
CV	Consulta Vinculante
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
MCOEDE	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
MLI	Multilateral Instrument
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TS	Tribunal Supremo

## INTRODUCCIÓN

He escogido este tema para realizar el Trabajo de Fin de Máster, porque durante el curso me resultaron de gran interés algunas sentencias que analizamos en la asignatura de Relaciones Internacionales relacionadas con la elusión fiscal, y sobre todo, como el mismo hecho es contemplado de diferente manera por las diferentes instancias y Tribunales, y como además, las dos visiones del mismo caso pueden tener, a mi entender, una base razonable, de forma que en ocasiones es muy complicado tener la certeza de que una de las dos posturas es la correcta.

La figura de la interpretación dinámica, que es, en mi opinión, de sumo interés, es una cuestión que divide en ocasiones a los Tribunales, no habiendo observado esa misma división en los autores, ya que en general, éstos abogan por una utilización de la misma de forma muy cautelosa, con el fin de no afectar a la seguridad jurídica. Sin embargo, de no ser por esta interpretación, algunos casos de elusión hubieran quedado impunes, ya que aquellos que buscan la elusión fiscal, analizan muy bien las fisuras legales existentes para conseguir sus propósitos. Y considero esta cuestión igualmente de gran importancia, ya que puede observarse las complicaciones con las que los Estados se encuentran para establecer mecanismos efectivos para evitar la citada elusión.

El objetivo de este trabajo es la exposición de las principales figuras de elusión fiscal a través, sobre todo, de la jurisprudencia, así como del papel que desarrollan tanto el apartado segundo del art. 17 del MCOCDE como la interpretación dinámica, en el propósito de evitar la elusión fiscal en el ámbito de las rentas obtenidas por artistas y deportistas.

Para su realización, se han consultado numerosos artículos doctrinales y libros sobre la materia así como diversa jurisprudencia y doctrina administrativa procedentes de las bases de datos bibliográficas de la UMH y de la base de datos de la Dirección General de Tributos.

## I. BREVE REFERENCIA A LA FINALIDAD DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

La CV núm. V1410-08 de 7 de julio 2008, en respuesta a la cuestión a ella planteada, que es en concreto si se puede aplicar el Convenio suscrito entre España y Brasil en la obtención de las rentas percibidas por una entidad bancaria brasileña, que son obtenidas por medio de un establecimiento permanente situado en un tercer país, con el que España no tiene suscrito Convenio de Doble Imposición. Se expone en la consulta que la intención de las partes firmantes de un Convenio para evitar la doble imposición es:

- Fundamentalmente, la de favorecer las relaciones comerciales entre Estados, dando seguridad jurídica al comercio internacional en materia fiscal y eliminar la doble imposición que en ausencia de Convenio puede generarse.
- En segundo lugar, la de establecer mecanismos de cooperación entre administraciones tributarias para evitar el fraude fiscal.

Se establece en la respuesta a la consulta que, puesto que el artículo 1 del mencionado Convenio señala que éste se aplica a los residentes en uno de los Estados contratantes, en la medida en que la entidad brasileña acredite su residencia en Brasil, resultarán de aplicación las disposiciones del Convenio.

Sin embargo, matiza que: “(...), los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE vienen a reconocer que la finalidad de los Convenios para evitar la doble imposición de eliminar barreras fiscales **tiene como límite el fraude fiscal** y, en particular, declaran el derecho de los Estados firmantes a no reconocer los beneficios que el Convenio establece con carácter general **cuando se crean estructuras artificiosas cuando uno de los objetivos principales sea obtener una posición fiscal más favorable.**”.

Y en conclusión a la pregunta planteada, contesta que, “cuando la localización del establecimiento permanente de la consultante tenga como uno de sus objetos principales obtener una ventaja fiscal, con carácter general o para determinadas

*categorías de rentas, las rentas obtenidas en España por la Entidad consultante, a través de dicho establecimiento permanente, **no podrán beneficiarse de los beneficios del Convenio Hispano-brasileño y dichas rentas tributarán conforme a la normativa interna que resulte de aplicación.***”

**El Modelo de Convenio de la OCDE**, en sus Comentarios 9.4 y 9.5 al artículo 1, establecen lo siguiente, en consonancia con lo expresado en la CV:

*“9.4 En virtud de ambos enfoques, hay pues acuerdo en que los Estados no tienen por qué conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando se hayan hecho manejos que constituyan un uso abusivo de las disposiciones del mismo.*

*9.5 Sin embargo, es importante advertir que no se debe presuponer que un contribuyente está realizando la clase de operaciones abusivas referidas anteriormente. Un principio rector estriba en que no se deben conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.”*

Haciendo referencia a los citados artículos, la CV establece que *“...resulta compatible con los compromisos internacionales adquiridos por España negar los beneficios de un Convenio para evitar la doble imposición y aplicar la legislación interna, incluida la normativa anti abuso, a operaciones artificiosas que tuvieran como uno de sus objetivos principales abusar de los beneficios de los mencionados Convenios. Esta interpretación de los comentarios al Modelo de la OCDE es compatible con la buena fe que los artículos 26 y 31 del Convenio de Viena exigen a los Estados en la aplicación e interpretación de los tratados internacionales; **los Estados actúan de buena fe cuando dejan de aplicar un Convenio para evitar la doble imposición en los supuestos en que un contribuyente realiza montajes artificiosos si uno de los objetivos principales de dichos montajes es abusar de los beneficios que concede dicho tratado: ni el objeto y fin de los Convenios ni la intención de los Estados cuando los firman es favorecer este tipo de operaciones**”.*

La complejidad de las relaciones internacionales y la diversidad de sujetos que protagonizan esas relaciones, más si cabe, en un mundo globalizado, hacen surgir situaciones en las que se producen actuaciones conducentes a realizar planificaciones fiscales que si bien legítimamente pueden buscar estrategias adecuadas para optimizar recursos, pueden, en algunos casos, convertirse en conductas que abusan de los Convenios de Doble Imposición, y los utilizan de forma fraudulenta con el fin de reducir o anular la tributación de una determinada renta, siendo necesario por parte de los Estados la actualización de las medidas anti-elusión, adaptando los Convenios a la realidad internacional con el fin de combatir la planificación fiscal agresiva. Fruto de esa necesidad, surgen las sucesivas modificaciones de los Convenios, y en este caso, vamos a desarrollar la modificación sufrida por el artículo 17 del MCOCDE, con la adición del apartado 2, en el caso de las rentas obtenidas por artistas y deportistas.

### **I.I. EL ARTICULO 17 MCOCDE. ORIGEN Y EVOLUCIÓN**

El artículo 17 del MCOCDE , que aparece por primera vez en el MCOCDE de 1963, nace como consecuencia de las dificultades que se habían venido manifestando en la práctica en los CDI que seguían el Modelo de la Sociedad de Naciones, en los que al no incluirse ninguna cláusula relativa a la tributación de los artistas y deportistas, resultaba complicado dilucidar si dichos servicios se prestaban de forma dependiente o independiente. La diferencia era importante, ya que si los servicios se consideraban de forma independiente, el Estado de la fuente sólo podía gravar los rendimientos por ellos obtenidos si el artista o deportista disponía de un lugar fijo de negocios en su territorio, y si el carácter de los rendimientos era dependiente, el Estado de la fuente podía gravar los mismos en escasos supuestos.

En 1957 se modifica el protocolo del tratado para eliminar el requisito del lugar fijo de negocios en el Estado de la fuente, lo que se considera un antecedente de la situación actual.

En el MCOCDE de 1977 se introduce el párrafo 2º que recoge la cláusula anti-elusión, denominada cláusula “Rent a Star Company” o de sociedad de artistas y deportistas, por la que la rentas derivadas de la actividad personal de un artista o deportista ejerciendo como tal, cuando sean cobradas por un tercero, persona física



(excepción de lo establecido en los artículos 14 y 15 MCOCDE) ya persona jurídica (excepción a lo establecido en los arts. 14 y 15 MCOCDE), podrán ser gravadas en el Estado donde ha tenido lugar la actividad artística o deportiva.

En 1987 la OCDE publica un informe denominado “*La tributación de rentas derivadas de actividades artísticas y deportivas*” donde se realiza una revisión e interpretación completa del artículo 17, efectuando determinados cambios y proponiendo una interpretación dirigida a las prácticas elusivas en el impuesto sobre la renta.

En 1992, el artículo 17 MCOCDE es modificado con ocasión de las nuevas consideraciones realizadas en el Informe “Entertainment Report” de la OCDE.<sup>1</sup>

Hay que destacar finalmente que los Comentarios al MCOCDE mantienen en el párrafo 33 del preámbulo, que los CDIs celebrados sobre modelos de convenios anteriores que no se adecuen exactamente al actual han de ser interpretados en la medida de lo posible según el espíritu de los comentarios revisados, cuando estos comentarios introduzcan precisiones y aclaraciones, refiriéndose con ello a la interpretación dinámica, cuestión enormemente discutida, como se verá con posterioridad.

## **I.II. CONTENIDO DEL ARTÍCULO 17 MCOCDE**

El artículo 17.1 establece: “*No obstante lo dispuesto en los artículos 7 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, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado*”.

---

<sup>1</sup> ALMUDÍ CID, José Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando: “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al art. 17 de MCOCDE”. En *Revista de Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13/2005. 1ª part Doctrina”.

En este caso, según los Comentarios al artículo en el MCOCDE, se trata de rentas obtenidas por personas físicas, generadas por sus actividades personales en calidad de artistas y deportistas.

*Artículo 17.2: “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.*

Según los Comentarios al apartado 2 del artículo, 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, será aplicable el apartado 2, con arreglo al cual la parte de la renta que no pueda gravarse mediante el apartado 1, podrá gravarse en aplicación del segundo aun estando en poder de la persona que la percibe, incluso si dicha renta no es imputable a un establecimiento permanente situado en ese país. Sin embargo, los Comentarios al artículo 17, apartado 2 establecen que este último extremo no ocurrirá en todos los casos, pudiéndose distinguir tres supuestos de este tipo:

1.- Una sociedad de gestión, no constituida como persona jurídica, que percibe una remuneración por la actuación de un grupo de artistas o deportistas.

2.- Un grupo constituido como persona jurídica: un equipo, troupe u orquesta. Las rentas de las actuaciones pueden pagarse a la persona jurídica. En este caso pueden darse dos circunstancias:

Una de ellas es que las personas físicas que componen ese grupo se sometan a imposición en el Estado donde tiene lugar la actuación, con respecto a la contraprestación percibida por la actuación en el Estado, conforme al apartado 1 del artículo 17 MCOCDE.

La segunda circunstancia es que los miembros, personas físicas, sean retribuidos mediante el pago de unas cantidades periódicas fijas, con lo que la atribución de parte

de esas cantidades fijas a una actuación determinada en un Estado puede ser compleja, y los países miembros pueden decidir unilateralmente o bilateralmente, no someterlas a imposición. En este caso el beneficio que obtiene la persona jurídica respecto de la actuación se someterá a imposición conforme al apartado 2 del artículo.

La remuneración del artista o deportista no se retribuye al mismo sino a otra persona, generalmente una sociedad, de forma que la renta no es gravada en el Estado donde se realiza la actividad o actuación ni como renta obtenida por prestación de servicios de los artistas o deportistas ni como beneficios de la empresa, al no existir establecimiento permanente, lo que constituye un mecanismo de elusión fiscal.

En algunos Estados, el art. 17.1. MCOCDE les permite gravar las rentas de las actuaciones realizadas en su territorio, sin embargo otros países no pueden hacerlo, y es el apartado 2 el que les permite gravar las rentas obtenidas por las sociedades. En ocasiones, es posible que la legislación interna del Estado no permita que apliquen ese apartado 2º. La finalidad anti-elusiva de estas sociedades es minimizar la tributación, ya que si el art. 2 no puede aplicarse, la ausencia de establecimiento permanente en el Estado de la actuación hace que las rentas percibidas tributen en el Estado de residencia, al ser calificadas como rentas empresariales, además de que la sociedad habrá sido constituida en un estado con algún régimen fiscal laxo para ese tipo de rentas o en un paraíso fiscal. Por tanto, la finalidad del artículo 17.2 es reconocer el derecho de gravamen al Estado de la fuente, independientemente de la existencia de un establecimiento permanente de la sociedad en ese Estado.<sup>2</sup>

El problema radica en la inexistencia, en algunos casos, de ese apartado 2 del artículo 17, que provoca numerosas divergencias jurisprudenciales y doctrinales por la aplicación de una interpretación dinámica, que en ocasiones es considerada demasiado amplia y conducente a una inseguridad jurídica, y en otras es justificada en aras de la necesidad de interpretar la realidad con el prisma de la actualidad y actuar de forma que las prácticas elusivas vean su finalidad truncada mediante la aplicación del mismo, a pesar de su inexistencia en el Convenio firmado originalmente.

---

<sup>2</sup> ALMUDÍ CID, José Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando: “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al art. 17 de MCOCDE”, ob.cit., págs.14 y 15.

## **II. LAS RENTAS DE LOS ARTISTAS Y DEPORTISTAS Y EL ABUSO DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION**

Con una finalidad claramente elusiva, se utilizan generalmente una serie de mecanismos que suponen un abuso de los Convenios de Doble Imposición, en cuanto su utilización pervierte el sentido original de los mismos y los convierte en instrumentos con los que reducir o evitar la tributación de una determinada renta. Entre estas figuras están las conocidas como “Treaty Shopping” y “Rule Shopping”.

### **III. LAS ESTRUCTURAS DE TREATY SHOPPING**

Vega Borrego<sup>3</sup>., expone la estructura típica del denominado “Treaty shopping”:

- Existencia de una entidad residente en un Estado, que obtiene renta en otro Estado, el Estado de la fuente.
- Elevado gravamen en ese Estado de la fuente del tipo de rentas que se obtienen por los no residentes en él, a no ser que haya un convenio de doble imposición.
- Con la aplicación del convenio de doble imposición, las rentas obtenidas no resultan gravadas, o lo son de forma sensiblemente inferior a como lo serían en el Estado de la fuente.
- Puede darse el caso de que no exista convenio de doble imposición con el Estado de residencia de la entidad, o bien que el Estado de la Fuente tenga suscritos otros convenios que contengan un menor gravamen para las rentas obtenidas que el que tiene suscrito con el Estado de residencia de la Entidad.
- Creación por parte de la entidad de una sociedad interpuesta (*conduit company*), que tendrá la condición de residente en el Estado en el que las condiciones de tributación de la renta obtenida sean más favorables, en función del convenio firmado por este Estado con el Estado de la fuente.

---

<sup>3</sup> VEGA BORREGO, Félix Alberto: “Las medidas contra el Treaty Shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los Convenios de Doble Imposición”. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2003. Págs 52 a 62.

El objetivo es, no solamente lograr una nula o menor tributación por las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, sino que la tributación en el Estado de residencia de esa entidad interpuesta la tributación sea nula o muy reducida.

Las rentas percibidas pueden tener dos destinos: el Estado de residencia del titular original de la renta o una sociedad residente en un Estado de baja tributación. Será necesario además que el Estado de residencia de la sociedad interpuesta no sujete a tributación por obligación real las rentas que se transfieren al extranjero.

De esta forma, para obtener la elusión fiscal pretendida, debe combinarse la elección del Estado que haya celebrado un convenio de doble imposición más favorable a dicha finalidad con la elección de un Estado (el de residencia de la sociedad interpuesta), que tenga, a su vez, una legislación favorable para realizar el flujo de renta a su destino final. Coherentemente con la finalidad perseguida, será necesario que las citadas entidades interpuestas posean “*un cierto grado de sustancia económica*” en su estructura empresarial, es decir, tendrán que intentar generar un grado de credibilidad que las proteja de la acción de la Administración. Según Vega Borrego, F.A., existen dos tipos de estructuras: aquéllas en las que se utiliza una sociedad y aquéllas en las cuales no se utiliza esta figura.

- En el caso de la no utilización de una sociedad para crear la estructura de Treaty Shopping, las figuras más utilizadas son la fideicomiso y el trust, figuras que no entraremos a analizar por no tener una relación directa con este trabajo, siendo las societarias las figuras más comúnmente utilizadas en el ámbito de la elusión fiscal en las rentas obtenidas por artistas y deportistas.
- En los casos en los que se utiliza una estructura societaria, no es necesario que la sociedad interpuesta haya sido creada con el único objeto de realizar la operación, ni siquiera que esta sociedad esté controlada por la entidad que materialmente obtendrá el rendimiento. En este caso no se duda de la titularidad del rendimiento obtenido por la empresa interpuesta en el Estado de la fuente.

Para el autor, es esencial que la renta obtenida por la sociedad interpuesta, no esté sujeta a gravamen, o de estarlo, debe estarlo en una cuantía mínima, ya que, no siendo así, la ventaja que se obtiene por la aplicación del convenio suscrito con el

Estado de la fuente ya no sería tal, en función del gravamen que procediera en el Estado de residencia de dicha sociedad. Además, como ya hemos citado, se requiere que cuando se distribuyan las rentas, éstas no estén sujetas a imposición real en el Estado de la residencia de la sociedad: *“las estructuras “Treaty shopping” se sitúan en el segundo escalón de la planificación fiscal internacional, esto es, cuando el rendimiento “va de camino” al Estado de residencia. El objetivo consiste en eliminar o reducir la tributación por obligación real en el Estado en que se ha originado la renta (Estado de la fuente), a través de un Convenio de Doble Imposición.”*

Existen dos tipos de estrategias, en función de la forma de reducir o eliminar la tributación:

### **1.- La estrategia directa, denominada “Direct Conduit”.**

La sociedad interpuesta no está sujeta a tributación, bien porque dicha sociedad no está sujeta al impuesto sobre la renta o bien porque los rendimientos que se obtienen están exentos. Tampoco están sujetos a tributación por obligación real los rendimientos que se distribuyen hacia otro Estado.

### **2.- La estrategia indirecta, denominada “Stepping Stone conduits”.**

En este caso no hay exención en los rendimientos que se obtienen en el Estado de residencia. Por ello, los ingresos que se producen y lógicamente se someterían a tributación son compensados mediante la facturación de gastos por entidades que son residentes en otro Estado, ocasionando la llamada *base erosion*, es decir, una disminución de la base imponible de la sociedad interpuesta, logrando de forma material que los ingresos obtenidos en el Estado de la fuente no tributen prácticamente en el Estado de residencia de la sociedad citada. El rendimiento obtenido en el Estado de la fuente se distribuye hacia un tercer Estado vía gasto. Y para que se complete la estructura, es preciso que la sociedad del tercer Estado, que factura el gasto a la sociedad interpuesta no esté sujeta a contribuir por obligación real.

La interposición de una entidad con el fin de eludir o minimizar la tributación por determinadas rentas es una estructura utilizada frecuentemente en el ámbito de los artistas y deportistas, que pasamos a analizar con más detalle a continuación:

## **II.II. LA CESIÓN DEL DERECHO DE EXPLOTACION A LA IMAGEN. CALIFICACION DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LA CESIÓN DE ESTOS DERECHOS.**

Los rendimientos obtenidos por los futbolistas por la cesión del derecho de explotación de su imagen pueden no calificarse siempre de rendimientos del capital mobiliario, como se aprecia en el art.28 del Convenio Colectivo del Futbolista profesional:

- Serán rendimientos del trabajo si son obtenidos en el marco de una relación laboral entre el deportista y un club o entidad deportiva a la que el deportista haya cedido ese derecho.
- Se considerarán rendimientos de actividades económicas si son fruto de un contrato de prestación de servicios con el fin de competir en un evento, y la cesión del derecho de imagen se produce dentro del marco de la participación en el citado evento, así como los derivados de contratos de arrendamiento de servicios con una empresa para la que el futbolista cede él mismo su derecho de imagen con fines publicitarios.
- Finalmente solamente serán rendimientos del capital mobiliario, las retribuciones derivadas de la explotación económica de la propia imagen en el caso de que la entidad cesionaria sea un tercero con el cual el deportista no esté ya ligado mediante contrato de prestación de servicios deportivos.

El autor hace referencia al fraude de ley que desde los 90 hasta la actualidad se ha ido reiterando por parte de entidades deportivas en combinación con jugadores, mediante el cual se acordaba con los jugadores la cesión de derecho de imagen a entidades ficticias, propiedad en muchos casos de los jugadores, con el fin de eludir la tributación de los rendimientos del jugador como rendimientos del trabajo, sometidos a retención, ya que se les retribuía a través de las sociedades, con lo cual la tributación se

realizaba a través del impuesto de sociedades, en cuantía menor que la que deberían haber soportado en el IRPF.

### **II.III. LA CESIÓN DEL DERECHO DE EXPLOTACIÓN A LA IMAGEN COMO INSTRUMENTO DE ELUSIÓN FISCAL**

Con referencia a esta utilización de la cesión del derecho de explotación a la imagen de forma fraudulenta por clubes y deportistas con el fin de eludir la tributación del salario como rendimiento del trabajo y su correlativa retención, *Vaquera García*,<sup>4</sup>, reproduce una pronunciación del Tribunal Supremo que esquematiza el procedimiento llevado a cabo con tal finalidad:

*“...la cobertura formal que se ha utilizado para instrumentar el pago de esa parte de salario que, genéricamente, se dice abonar en concepto de “imagen” o de “cesión” de los derechos sobre la imagen consiste en:*

- a) El jugador suscribe un contrato con una sociedad en el que dice ceder los derechos de su imagen a la citada sociedad.*
- b) El club, la sociedad y el jugador suscriben otro contrato mediante el cual el Club dice adquirir los derechos sobre la imagen del jugador a la sociedad interpuesta y, en consecuencia, se abonan a la sociedad las cantidades que antes se recogían en la nómina del jugador. En estas circunstancias se dejan de practicar e ingresar a la Hacienda Pública las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF.*
- c) A su vez, el jugador y el club habían suscrito otro contrato, éste de carácter laboral, de prestación de servicios como futbolista profesional conforme a la normativa del RD 1006/1985 de relaciones laborales especiales de los deportistas profesionales. En este contrato se fija la contraprestación a realizar por el Club con arreglo a distintos conceptos salariales, pero sin incluir la cuantía correspondiente al concepto “imagen”.*

---

<sup>4</sup> VAQUERA GARCÍA, Antonio: “Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales.” <https://app-vlex-com.publicaciones.umh.es/#search/jurisdiction.ES/rentas+de+artistas+y+deportistas/WW/vid748376001.págs.132+y133>. Consultado el 05/04/2021.



Como señala *Vaquera García, A.*, “*En la mayoría de los casos, como antes mencionamos, es el propio jugador quien representa a la sociedad, e incluso, en algunos casos el jugador desde ese momento pasa a no percibir ninguna retribución por su trabajo, haciendo que todo el salario real se le abonara a través del contrato firmado con la sociedad*”.

Sin embargo, si la cantidad que se abona a través de la sociedad representa como máximo un 15% de las rentas percibidas por el deportista como rendimientos del trabajo y las derivadas de la explotación, se estará dentro de los límites permitidos por el legislador.

#### **II.IV. EL CASO MESSI**

Una clara materialización de este tipo de prácticas se evidencia en la SAP de Barcelona de 5 de julio de 2016, en la que se condena a Lionel Messi y a su padre Jorge Horacio Messi a 21 meses de privación de libertad por tres delitos de defraudación contra la Hacienda Pública, durante los períodos impositivos de 2007 a 2009, por una cantidad total de 4,1 millones de euros. Los hechos son: en primer lugar se ceden los derechos de imagen de Lionel Messi a SPORT CONSULTANTS,LTD, domiciliada en Belice. Las acciones eran al portador, y únicamente en un documento interno se reconocía que la beneficiaria de las acciones era la madre del futbolista. Seguidamente, se suscribe un Contrato de Agencia ente SPORTS CONSULTANTS Y SPORT ENTERPRISES, LTD, domiciliada en Reino Unido, considerado un país de “jurisdicción de conveniencia”, en virtud del cual la primera entidad licencia a la segunda la condición de agente exclusivo para la explotación comercial y publicitaria de los derechos de imagen de Messi en todo el mundo, excepto Reino Unido. Se suscribe también un contrato de servicios entre la licenciataria y la empresa LAZARIO GMBH, con domicilio en Suiza (jurisdicción de conveniencia), cuyo objeto es la prestación de servicios relativos a la conclusión de contratos de patrocinio y merchandising, a cambio de una comisión de un 7% aproximadamente, de los pagos derivados de dichos contratos. De este modo, los contratos que se efectuaran por los derechos de imagen del jugador debían contratar con LAZARIO GMBH y SPORT ENTERPRISES LTD, domiciliadas en jurisdicciones de conveniencia, con multitud de convenios para evitar la doble imposición, y que permitía que las rentas que se obtenían fuera de su territorio se

dirigiesen a paraísos fiscales, donde se encontraban situadas las entidades cesionarias de los derechos del futbolista.<sup>5</sup>

El 24 de mayo de 2017 el TS dicta sentencia confirmando la condena de 21 meses de prisión, y posteriormente, el 7 de julio de 2017, la Audiencia de Barcelona dicta un auto de ejecución de la sentencia, sustituyendo las penas privativas de libertad por una multa de 252.000 euros. Pueden apreciarse los elementos definatorios del fraude que con anterioridad definíamos, ya que el deportista cede los derechos de imagen a sendas sociedades, una localizada en Belice y otra ubicada en Uruguay, (cesión que es considerada por el Tribunal como simulación negocial, puesto que se trataba de sociedades sin medios materiales o humanos y además el precio pagado era según el Tribunal irrisorio: 50.000\$), y por supuesto, esas sociedades estaban ubicadas en territorios con una legislación laxa, que permitía que no se tributara por las rentas obtenidas fuera de su territorio.

#### **II.V. EL CASO CRISTIANO RONALDO**

Otro mediático caso es el de Cristiano Ronaldo, en el que la SAP de Madrid 53/2019 considera probados los hechos de que Cristiano, en el año 2008, simula ceder todos sus derechos de imagen a una sociedad (TOLLIN ASSOCIATES LTD) domiciliada en un paraíso fiscal, mediante un contrato privado por el que cede la totalidad de sus derechos a esta sociedad, y establece como contraprestación el pago de todos los ingresos percibidos por ésta tras deducir 20.000 euros y los gastos en los que hubiera incurrido por la gestión de los derechos de imagen. Después, TOLLIN ASSOCIATES LTD, mediante contrato privado, cede la explotación de los derechos de imagen del futbolista a otra sociedad MULTISPORTS&IMAGE MANAGEMENT LTD, situada en Irlanda (jurisdicción de conveniencia), siendo ésta la que realiza la gestión y explotación de los derechos de imagen, de forma que la empresa TOLLIN ASSOCIATES LTD tenía únicamente la finalidad de actuar como pantalla para ocultar los ingresos obtenidos por la explotación de la imagen del futbolista, ya que en realidad no desarrollaba ninguna gestión relacionada con la misma.

---

<sup>5</sup> MARTIN MESONERO, Fernando. “Fraude fiscal y tributación de los deportistas profesionales. ¿Culpables o no culpables?”. En Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, núm.67/2020, págs.. 4 y 5.

Finalmente, el futbolista reconoce los hechos y muestra conformidad con el escrito de conclusiones. Se sustituye, como en el caso de Messi, la prisión por una multa, en este caso de 360.000 euros, más una multa de 18,8 millones de euros, por cuatro delitos contra la Hacienda Pública de 2011 a 2014.<sup>6</sup>

## **II.VI. EL BENEFICIARIO EFECTIVO**

Vega Borrego,<sup>7</sup>, expone dos grupos de sentencias de la Audiencia Nacional en las que se aplica el concepto de beneficiario efectivo:

Por una parte, las sentencias de 26 de marzo de 2007, recurso 280/2006, de 20 de julio de 2006, recurso 1106/2003 y 18 de julio de 2006, recurso 1110/2003, referidas al siguiente supuesto: una entidad húngara obtiene una renta procedente de la cesión de derechos de imagen a un equipo español. Inmediatamente después de ser obtenidos los rendimientos, la entidad húngara los transfiere a otra entidad holandesa. La Administración Tributaria considera que no es aplicable el Convenio con Hungría en este caso, ya que la entidad húngara no es el beneficiario efectivo de los citados rendimientos. Considera la Agencia Tributaria que es aplicable el Convenio holandés, que permite al Estado de la fuente gravar la renta obtenida cuando es calificada como canon, con el límite del 6%.

La razón de la utilización de la entidad húngara es de nuevo un ejemplo de “Treaty Shopping”, o “compra de convenio más favorable”, ya que el Convenio que España tenía suscrito con Hungría no permitía al Estado Español gravar la renta cuando era el Estado de la fuente (siendo de los pocos Estados Convenios que no lo permitían), dado que los rendimientos obtenidos por la cesión de derechos de imagen eran calificados por la Administración española como cánones, y en la mayoría de los CDI españoles no se sigue en este punto el Modelo de Convenio OCDE (el art. 12 MC

---

<sup>6</sup> MARTIN MESONERO, Fernando. “Fraude fiscal y tributación de los deportistas profesionales. ¿Culpables o no culpables?”, ob.cit., págs..6 y7.

<sup>7</sup> VEGA BORREGO, Félix Alberto: “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” En Revista Aranzadi de Derecho y Deporte y Entretenimiento, núm 21/2007.. Págs.. 3 a 16.

OCDE atribuye el derecho a gravar la renta exclusivamente al Estado de residencia), sin embargo, la mayoría de los CDIs españoles permiten al Estado de la fuente aplicar el gravamen, con límites, a la renta obtenida. Pues bien, siendo el Convenio húngaro uno de los pocos que no permitía el gravamen de las rentas obtenidas en España por ese concepto, es lógico que fuera el utilizado con fines de elusión fiscal.

El segundo grupo de sentencias son las siguientes:

SAN de 18 de julio de 2006, recurso 1096/2003 y 18 de julio 2006, recurso 1099/2003. En este caso la diferencia estriba en que tras la obtención de la renta obtenida por la cesión de los derechos de imagen, ésta era cedida a una entidad chipriota. No existía convenio con Chipre, por lo que la Administración española, en base a la no consideración de la entidad húngara como beneficiario efectivo, aplica la normativa interna.

El análisis que del concepto de beneficiario efectivo hace el autor, manifiesta la dificultad de encontrar un concepto claro de beneficiario efectivo: *“El MC OCDE/1977 .menos aparentemente, introduce un requisito nuevo para que el Estado de la fuente tenga la obligación de aplicar los límites que el MC OCDE establece para la tributación en la fuente de los dividendos, intereses y cánones. El Estado de la fuente solamente tendrá la obligación de aplicar los límites contemplados por el convenio si el beneficiario efectivo de los dividendos, intereses o cánones es una persona que reside en el otro Estado parte del Convenio.”*

Por tanto, esta figura se introduce en el MC OCDE como un intento de impedir las conductas de “Treaty Shopping”. Sin embargo, el autor señala que en el texto de MC OCDE no existe una definición propiamente dicha, sino referencias a través de diversas modificaciones. *“ La modificación de 2003 de los Comentarios pretende poner de relieve que el alcance del concepto de beneficiario efectivo es más amplio al que en principio podría llegarse a deducir de la simple lectura de las referencias que sobre esta materia contenían hasta dicha fecha los Comentarios. La intención de que el alcance del concepto de beneficiario efectivo sea más amplio, con el fin de cubrir otros supuestos en los que a pesar de que formalmente el titular de un rendimiento es una*

*persona determinada, la persona que se beneficia efectivamente del mismo, quien lo adquiere materialmente para sí, es otra.”*

Concluye que tras analizar esta figura, el resultado es desalentador, dado que al parecer no aporta diferencias sustanciales con la situación previa a su aplicación, asimismo, considera que la formulación del concepto de beneficiario efectivo tampoco exonera a la Administración de las dificultades que entraña para ella la aplicación de las normas contra el fraude de ley tributaria, ya que los parámetros utilizados para ello serían similares. Añade además un extracto del informe de la OCDE/1986, que viene a sustentar su apreciación: “...**en la práctica será muy difícil para el Estado de la fuente demostrar que la sociedad intermedia no es el beneficiario efectivo. El hecho de que la función principal de la sociedad intermedia sea la tenencia de activos u otros derechos no es suficiente por sí misma para calificarla como mera intermediaria. No obstante, el hecho de que sea ésta su función principal puede ser indicativo de que es necesario un análisis más profundo de esa sociedad. En cualquier caso, este análisis puede resultar excesivamente gravoso para el Estado de la fuente. Además, incluso en determinados casos el Estado de residencia de la sociedad intermedia no tiene la información suficiente acerca de los partícipes de esa sociedad, otros interesados o sobre el procedimiento de adopción de la sociedad**”<sup>8</sup>

## **II.VII. LA FIGURA DEL “RULE SHOPPING”**

En este caso, la finalidad principal no es conseguir la aplicación de un convenio, sino una vez que el mismo es aplicable, lograr que la renta percibida se califique de acuerdo con la categoría de rentas que reduce en mayor medida la tributación de la fuente. Se trata esencialmente de un problema de aplicación de rentas.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> OCDE, 2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention, cit., págs. 30 a 31.

<sup>9</sup> VEGA BORREGO, Félix Alberto: “Las medidas contra el Treaty shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los Convenios de Doble Imposición” , ob.cit. pág. 48 (Citando a Vogel,K, Van Weeghel,S. y Pistone, P).

Esta figura persigue exactamente los mismos objetivos que la figura del “Treaty Shopping, siendo la diferencia la utilización en este caso, no ya del CDI más conveniente, sino de la cláusula más conveniente para los fines de elusión tributaria, dentro del Convenio suscrito.

Un claro ejemplo puede ser la STS de 11 de junio de 2008, RJ\2008\4568, en la que una entidad española organiza conciertos, como promotora, celebrados por un célebre artista, nombrado en la sentencia Juan Manuel. Para ello, suscribe dos contratos, uno con el artista y el otro con una sociedad holandesa, titular de los derechos de imagen del artista, por el que la citada sociedad cedía a la entidad española los derechos de imagen y los de difusión publicitaria del artista.

La entidad española liquida los correspondientes impuestos a la actuación como cánones. Posteriormente, la citada empresa entiende que no procede la calificación de cánones para los rendimientos obtenidos, en base a que dichos rendimientos no tenían cabida en ninguno de los conceptos que define el núm. 3 del art. 12 del Convenio Hispano-Holandés, y que procede su calificación como beneficios empresariales, regulados en el art. 7 del mencionado Convenio, por lo que dichos rendimientos solo pueden ser sometidos a tributación en el Estado de la fuente en el caso de que la empresa tenga un establecimiento permanente en dicho Estado. Puesto que no era el caso, solicitan la devolución de ingresos indebidos a la Administración española.

La Administración española confirma la propuesta contenida en el Acta, el TEAC en respuesta a la reclamación económico-administrativa confirma el Acuerdo y la liquidación impugnados, y la entidad recurre ante la AN, que estima el recurso de la entidad y reconoce el derecho de la misma a percibir la devolución del ingreso indebido.

La Administración General del Estado recurre en casación ante el TS, que estima el recurso de casación presentado por el Abogado del Estado, haciendo uso de la interpretación dinámica, como se analizará más adelante.

En este caso, lo más llamativo lo constituye la diferente visión que del caso tienen la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, ya que mientras la Audiencia Nacional considera que el apartado 2 del artículo 17 MCOCDE no puede aplicarse por

no estar expresamente previsto en el Convenio, el Tribunal Supremo aplica la interpretación dinámica y considera que dicho apartado puede ser aplicado a la luz de lo que los Comentarios al MCOCDE disponen. Examinaremos con más detalle ambas posturas en adelante.

Se intenta hacer uso aquí de la figura del “Rule Shopping”, ya que se pretende que los rendimientos se califiquen como empresariales, con el fin de no tributar por ellos, debido a la inexistencia de establecimiento permanente, es decir, dentro del Convenio que resulta de aplicación, se intenta buscar la calificación que proporcione menor, o nula en este caso, tributación.

### **III. LA STS DE 7 DE DICIEMBRE DE 2012, COMO EXPONENTE DEL ABUSO EN EL ÁMBITO DE LOS ARTISTAS Y DEPORTISTAS**

La STS de fecha 7 de diciembre de 2012, se refiere a la obligación real de contribuir por parte de unas sociedades residentes en Irlanda por las cantidades percibidas por la celebración en España de varios conciertos del grupo musical U2. El origen estriba en el contrato que suscribe en 1997 una entidad española y una sociedad holandesa, Concert Productions International, BV, que ostenta junto con otras sociedades, la titularidad exclusiva de los conciertos del Grupo U2, así como de todos los derechos y elementos de producción relacionados con ellas. En el articulado del contrato no se identifica en ningún momento a las sociedades que junto a la entidad holandesa contratan con la promotora española, sin embargo sí que aparecen identificadas en las facturas emitidas, siendo las entidades irlandesas.

La Administración española incoa un acta a la entidad pagadora y por tanto, responsable solidaria del ingreso de la deuda tributaria por valor de 60.964.466 pesetas (366.403,82 euros). Tras resolver finalmente el TEAC el recurso presentado frente a la resolución desestimatoria del TEAR de Madrid, confirmando la resolución dictada por éste último tribunal, la entidad Stage Enternteinment,S.L. interpone recurso contencioso-administrativo ante la AN, que estima el recurso y declara nula la resolución por no ser conforme a Derecho.

Contra dicha resolución, el Abogado del Estado interpone recurso de casación ante el Tribunal Supremo, *“por entender que el artículo 45.1 de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, no aludía exclusivamente a los rendimientos derivados indirectamente de la actuación artística, sino también, específicamente, a cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación(,,)Se oponía a la diferenciación en el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia recurrida de dos tipos de remuneración, a efectos de la aplicación del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición, ratificado el 10 de febrero de 1994”*.

En este caso, nos encontramos con dos cuestiones distintas. En lo que se refiere al supuesto tipo de mecanismo de elusión tributaria, estamos frente a un caso de “Rule Shopping”, ya que la entidad recurrente tiene la pretensión de que los rendimientos que son abonados a las empresas irlandesas sean considerados como rentas empresariales, regulados en el artículo 7 del Convenio Hispano-Irlandés, por lo que al no corresponder a la retribución de una manifestación del artista, no procede someter a tributación en España.(Fundamento de Derecho Cuarto).

Pero como expresa el Fundamento de Derecho Quinto, *“La cuestión planteada en este recurso consiste en determinar si los pagos efectuados a dos sociedades irlandesas...por la prestación de servicios relativos a la puesta en escena y dirección de los conciertos en Madrid y Barcelona están sujetos a imposición por el Impuesto de Sociedades, obligación real de contribuir, por la renta obtenida en España”*.

Analizando los servicios prestados por las citadas entidades irlandesas, vemos que estos son: elementos de producción de los conciertos, incluyendo sonido, luces, escenario, vídeo y equipo láser, organización y servicios de consultoría que se presten fuera de España en relación con los conciertos, servicios de reservas y promoción que se presten fuera de España en relación con los Conciertos, y cualesquiera otros derechos, servicios o materiales que se requieran en relación con los Conciertos.

En este caso, el Convenio entre España e Irlanda contiene el apartado 2 del artículo 17, por lo que se trata de dilucidar si los servicios que prestan estas empresas podrían incluirse en el ámbito de lo que en el citado artículo 17.2 se expresa.



Así lo interpreta el Alto Tribunal, que casa y anula la SAN: *“Vemos, pues, que tanto la Ley del Impuesto sobre Sociedades como el Convenio para evitar la Doble Imposición con Irlanda han introducido, siguiendo las pautas dadas por la OCDE, una cláusula antielusión fiscal que pretende evitar el que se deje sin gravamen en el Estado de la fuente, es decir, en el territorio en el que el artista desarrolla su actuación, los rendimientos procedentes de esa actuación **por el mero hecho de que figuren, no como rendimientos directos de esa actuación, sino como rendimientos que podríamos denominar indirectos y en consecuencia no atribuidos al propio artista sino a otra persona”**.*

Existen divergencias con respecto a las conclusiones del TS por parte de diversos autores. Así, Ribes Ribes,<sup>10</sup>, expresa que si bien la prevalencia del art. 17.2 resulta en este caso incuestionable, el TS no está interpretando correctamente dicho artículo, ya que éste se refiere a las rentas derivadas de la actividad **personal realizada por un artista o deportista, en esa calidad,** no a todas las rentas **relacionadas con la actuación artística de que se trate.**

*“El error del TS radica, a nuestro juicio, en que centra su hilo argumental en el contenido de la cláusula antiabuso y, concretamente, en el hecho de que las rentas se atribuyan, no al propio artista, sino a otra persona, Dada la concurrencia de estas circunstancias, el TS no se detiene ya a analizar si las rentas derivan de la actividad personal del grupo musical o de servicios colaterales, relacionados con dicha actuación artística. Como se ha subrayado en líneas anteriores, la existencia de un solo pago y de un único contrato guían también al TS en la dirección errónea, que culmina en la casación de la sentencia de la AN, **tras atribuir la misma naturaleza a todas las rentas satisfechas...**”.*

En las reflexiones finales del artículo, la autora expresa lo siguiente: *“ Ahora bien, si en lugar de considerar las prestaciones por separado -en función de las sociedades participantes- , el TS hubiera apreciado la existencia de una única relación contractual ( lo cual no resulta descabellado, a la vista del único contrato y pago*

---

<sup>10</sup> RIBES RIBES, Aurora: “Interpretación del art. 17.2 del Convenio de Doble Imposición entre España e Irlanda, STS 7 -12-2012, Caso U2”, en Crónica Tributaria:Boletín de Actualidad 2/2013, págs.. 61 a 63.

*efectuado), a saber , la establecida entre la promotora española y la entidad holandesa suscriptora del contrato, el CDI aplicable hubiera sido el hispano-holandés. Dicho tratado bilateral no contiene, a diferencia del CDI entre España e Irlanda, el apartado segundo del artículo 17, razón por la cual el TS hubiera podido invocar legítimamente, ahora sí, de acuerdo con la referencia que incluye esta norma tanto a las rentas derivadas de la actuación personal del artista, como a las obtenidas de actividades relacionadas con tal actuación, sostener válidamente el efectivo gravamen de las mismas por el Fisco español”.*

Y ello, porque ante la inexistencia de ese apartado 2 del artículo 17 en el Convenio holandés, hubiera sido de aplicación el artículo 45-1 d) de la Ley 43/1995, que se corresponde actualmente con el artículo 13.1.b.3º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, que considera obtenidas en territorio español y sometidos a gravamen por obligación real *“los rendimientos que deriven directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas o deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a entidades”*. Es decir, en este caso, la interpretación dinámica hubiera sido de perfecta <sup>11</sup>aplicación.

En la misma línea se expresa Plaza Romero, que entiende que la regla anti-elusión del artículo 17.2 del Convenio trata de prevenir situaciones en las que el artista percibe una remuneración artística a través de una sociedad, no extendiéndose la interpretación del mismo a rentas conexas, generadas en consecuencia de la actuación. La OCDE en el Borrador de posibles modificaciones a introducir en los Comentarios al artículo 17 del MCOCDE, que publicó en abril de 2010, sugiere, según el autor, la introducción de un párrafo 4 , estableciendo que *“claramente no cubre los ingresos de todas las empresas que están involucradas en la producción de eventos deportivos o de entendimiento. Por ejemplo los ingresos obtenidos por un promotor independiente de un concierto como consecuencia de la venta de entradas y la colocación de espacio publicitario no están cubiertos por el párrafo 2”*.

---

<sup>11</sup> PLAZA ROMERO, Félix: “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 (Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012).En Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento núm 38/2013,págs.. 3 y 4.

En conclusión, opina el autor que aquellas rentas que no guardan relación personal con el artista, por ser conexas, no están contenidas en el artículo 17.2, y por tanto tendrán la naturaleza que corresponda en función del Convenio que deba aplicarse.

#### **IV. LA INTERPRETACIÓN DINÁMICA DE LOS CONVENIOS. CONSIDERACIONES GENERALES**

Tanto el MC OCDE como sus Comentarios han sufrido modificaciones a lo largo de los años, con lo cual se plantea el alcance interpretativo que puede o debe otorgarse a los Comentarios vigentes en la actualidad con respecto a un Convenio negociado de acuerdo a una versión anterior del MC OCDE. La respuesta no es fácil, ya que podemos encontrar posicionamientos opuestos, tanto en doctrina como en jurisprudencia, como posteriormente exponremos.

La Sentencia del Tribunal Supremo 1196/2020 de 23 de septiembre, proporciona una definición del concepto y la finalidad de la interpretación dinámica: *“Este concepto de interpretación dinámica tiene un objeto bien definido, los convenios, y unas reglas que proporciona el propio convenio de que se trate, así como los demás tratados y convenios internacionales y las pautas interpretativas aceptadas por los estados signatarios- como el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado el 23 de mayo de 1969-, bien por propio acuerdo, bien por remisión, **tiene un sentido y finalidad razonables, el de adaptar la exégesis de los preceptos convencionales, en especial los que están vigentes de manera muy prolongada en el tiempo, a las realidades jurídicas, sociales y tecnológicas que no se pudieron prever al momento de su concertación..”***

Sin embargo, en dicha sentencia y aclarando en la misma que no se trata en el caso que se juzga de aplicar la interpretación dinámica, se pronuncia de manera firme acerca de la utilización del concepto “beneficiario efectivo” en sentido amplio, cuando no está expresamente contemplado en el artículo de un CDI. En el marco del pago de unos cánones efectuados por una empresa española, Colgate Palmolive España, S.A., a CP. Europe, empresa establecida en Suiza, interpreta la Audiencia Nacional que dicha empresa helvética no era el beneficiario efectivo sino un mero intermediario, dado que

el propietario original de los derechos de propiedad intelectual era CP Company, radicado en Estados Unidos.

La aplicación del Convenio Hispano-Suizo conllevaba una tributación del 5%, mientras que por aplicación del Convenio firmado con Estados Unidos, la tributación ascendía al 10%. La Audiencia Nacional considerando que no se puede afirmar que el destinatario final de los cánones sea la empresa estadounidense, dado que no es posible determinar el flujo real del pago de los cánones, finalmente aplica la normativa interna española, lo cual eleva fiscalmente el tipo impositivo para la empresa, que recurre en casación al Tribunal Supremo.

En este caso, el Alto Tribunal expone que el concepto de “beneficiario efectivo” no fue incorporado al Convenio Hispano Suizo hasta la modificación realizada en el año 2006, incorporándose sin embargo en los artículos 10 (dividendos) y 11 (intereses), pero no en el artículo 12, por lo que considera que: *“En todo caso, podemos detenernos en la aplicabilidad del principio de beneficiario efectivo, no previsto en el CDI- puede decirse que voluntariamente no previsto.”* Y posteriormente considerar los siguiente: *“ A tal efecto, existen dos puntos en el razonamiento de la sentencia sobre los que cabe que nos detengamos, aun sucintamente: a) el primero, que resulta asombroso que la cláusula o principio de beneficiario efectivo sea considerada como una especie de norma metajurídica o de Derecho natural que deba imponerse siempre y a todo trance al propio convenio y a una interpretación racional y jurídica de sus preceptos, al margen de su regulación concreta, y por tanto de la voluntad soberana de los países que los conciertan”.*

En el mismo sentido, entiende Rodríguez Losada,<sup>12</sup> que la interpretación dinámica debe realizarse con extrema cautela y sólo cuando las modificaciones no sean sustanciales y respondan a aclaraciones. Sobre todo en aquellos supuestos en los que, con posterioridad a la introducción del párrafo 2º del artículo 17 del MC OCDE, los Estados partes han renegociado su CDI y han decidido no incluir un segundo párrafo en el artículo 17,(como sucede en la sentencia mencionada en el párrafo anterior),

---

<sup>12</sup> Rodríguez Losada, Soraya: *“Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas”*. Revista Aranzadi de Derecho de Deportes y Entretenimiento num. 35/2012, pág. 14.

implicando tal comportamiento una reserva tácita al MC OCDE y a la versión vigente en el momento de la renegociación del CDI.

Asimismo, otros autores abundan en la misma consideración con respecto a la interpretación dinámica y la cautela con la que debe ser utilizada: *“El problema de la interpretación dinámica subyace en el hecho de que, en o pocas ocasiones, a través de una supuesta disposición aclaratoria se introduce una verdadera alteración sustantiva, lo que pondría en tela de juicio el principio de seguridad jurídica en materia tributaria”*.(ZORNOZA/FALCÓN,1984:442;FALCÓN, 1995:5; FERREIRO, 1998:24;GARCÍA, 1999:191)<sup>13</sup>

Rodriguez Losada,<sup>14</sup> sostiene que, para tener en cuenta los Comentarios posteriores a la conclusión de un CDI será necesario que se cumplan las siguientes premisas:

1.- Que se trate de verdaderos preceptos interpretativos o aclaratorios, para que puedan tener un alcance retroactivo.

2.- Que no se realicen modificaciones sustanciales, sino meras aclaraciones.

Será el propio intérprete del Convenio quien deberá compara el texto del CDI con el texto del MC OCDE que hubiera sido utilizado para su elaboración, los Comentarios vigentes en aquél momento y los nuevos comentarios. Es decir, una labor de análisis, atendiendo al caso concreto.

#### **IV.I.- LA INTERPRETACIÓN DINÁMICA EN RELACIÓN CON LAS RENTAS OBTENIDAS POR ARTISTAS Y DEPORTISTAS. EL ARTÍCULO 17.2 MCOCDE.**

##### **Establece el artículo 17 del MC OCDE:**

*“1.- No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro*

---

<sup>13</sup> *Ibid*, pág.11.

<sup>14</sup> *Ibid*, pág.12.

*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 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.”*

Con anterioridad a la introducción del art. 17.2 del MCOCDE en 1982, las rentas obtenidas por los artistas y deportistas eran calificadas como rentas de actividades económicas si no eran percibidas directamente por ellos mismos, sino por otra persona, en muchos casos, sociedades interpuestas entre el pagador y el artista o deportista. Es a partir de la introducción de dicho artículo cuando surge la posibilidad de gravar las rentas obtenidas por esas sociedades, que conseguían la elusión de la carga fiscal, al no disponer de establecimiento permanente, umbral de imposición en el Estado donde está ubicado. Sin embargo, en aquellos casos en que el CDI firmado es previo a la introducción del artículo 17.2, es cuando la interpretación dinámica ha sido de aplicación, dando lugar a criterios jurisprudenciales opuestos en varias ocasiones.

Particular mención merece la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 RJ\2008\4568, en la que se va a dilucidar sobre la calificación de las cantidades abonadas por una empresa española a una entidad holandesa, retribuyendo la cesión del uso de derechos de imagen de un famoso cantante, que hemos citado anteriormente, que actuó en España en el período comprendido entre el 15 de mayo y el 1 de noviembre de 1995. Dicha retribución fue calificada y liquidada como cánones, gravándose a un tipo impositivo del 6% por la empresa holandesa. La Unidad de Fiscalidad Internacional practicó liquidación a la empresa española en calidad de responsable solidario por su condición de pagador, calificando los rendimientos obtenidos como mayor retribución de la actividad artística y gravándolos al tipo impositivo del 25%.

Con posterioridad, la empresa española presentó alegaciones en las que manifestaba que los rendimientos no podían ser considerados como cánones, porque la cesión de la imagen para uso publicitario no tenía encaje en la definición que de los cánones hacía el art. 12.3 del Convenio Hispano-Holandés. Manifiesta además que los rendimientos obtenidos debían calificarse de beneficios empresariales, regulados en el art. 7 del Convenio, y que al carecer la empresa de establecimiento permanente en España, en virtud de lo establecido en el citado artículo, no procedía el gravamen sobre los mismos en el país de la fuente, solicitando por lo tanto la correspondiente devolución por ingresos indebidos. La Unidad de Fiscalidad internacional confirmaba posteriormente la liquidación propuesta en el Acta, y la empresa recurría ante la Audiencia Nacional, tras haber recurrido previamente ante el TEAC.

En este punto se evidencia la discrepancia entre el criterio de esta Sala y del Tribunal Supremo, ya que la AN, además de considerar que el artículo aplicable es el art. 7 del Convenio, con lo que los rendimientos obtenidos solamente podían ser gravados en el Estado de residencia, establece en su sentencia: *“La disposición contenida en el art. 17.2 del Modelo no puede aplicarse al presente caso por vía de interpretación, puesto que tal disposición no supone una mera matización de lo establecido en el art. 17.1 del Modelo de Convenio ( de contenido análogo al del art. 18 del Convenio entre España[...], sino una expresa cláusula antielusión que introduce una excepción a lo dispuesto en el art. 7 y que no puede ser sobreentendida por uno de los Estados contratantes en los Convenios en que no se encuentra expresamente incluida”*.

Diametralmente opuesta resulta la declaración del Tribunal Supremo con respecto a la calificación de las rentas obtenidas, ya que considera que a pesar de que se celebran dos contratos, uno con el artista y otro con la empresa holandesa, lo que se retribuye es la actuación del artista en España, afirmando que *“...todo los rendimientos percibidos por ITCON, B.V. derivan, indiscutiblemente de la actuación concertada de Juan Manuel en España, con lo que no resulta nada forzada la presunción de que esos rendimientos van a parar finalmente a él, y no a la sociedad holandesa”*.

El Alto tribunal encuentra base legal para calificar los rendimientos como artísticos en la aplicación del art. 70.Uno.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta

(Real Decreto 1841/1991), precisando que dicho artículo contiene una presunción de que los rendimientos que se reciben por las sociedades, derivados de la actuación personal de un artista deben calificarse de rendimientos artísticos, no empresariales, y que la misma presunción supone que no sea necesario probar vinculación alguna entre sociedad y artista, ni las cantidades que haya percibido el artista por la cesión del uso de su imagen. Asimismo, el art.69 de la norma anteriormente citada dispone que *“lo dispuesto en el presente Título (Título VII Obligación Real de contribuir) será de aplicación tanto a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como, cuando proceda, a los del Impuesto sobre Sociedades.”*

Con respecto al artículo 17.2, dado que el Convenio Hispano-Holandés fue firmado con anterioridad al MCOCDE de 1977( el 16 de junio de 1971), y que en 1992 se aprobó por los Estados miembros de la OCDE un nuevo modelo de Convenio, siendo España y Holanda firmantes del mismo, interpreta el TS 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, aun cuando los Convenios no dispongan de la precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del Modelo de Convenio.”*

En este sentido, establece en el FJ7 de la mencionada sentencia que el mandato del Comentario 11 al artículo 17.2 del MCOCDE es claro: si un Convenio para evitar la doble imposición firmado por dos Estados no contiene el párrafo 2. del artículo 17, los Estados que integran la OCDE entienden que en el caso de que su legislación interna lo permita, el Estado de la fuente puede aplicar lo dispuesto en el art. 17.1, es decir, gravar las rentas en él producidas por la actuación del artista o deportista. Reconoce además el TS la posibilidad de que algún sector doctrinal considere que la interpretación del Convenio por su parte es excesivamente amplia en comparación con lo suscrito en el mismo.

En efecto, parte de la doctrina no ha considerado acertada esta interpretación, así Jiménez Compareid, I.<sup>15</sup> *“No deja de sorprender el razonamiento del Tribunal*

---

<sup>15</sup> Jiménez Compareid, Ismael: *“Fiscalidad de artistas y deportistas: últimos avances jurisprudenciales sobre el tratamiento de la explotación comercial de la propia imagen y otros negocios conexos.”* Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, num 26/2009 2, pág. 5.



*Supremo, que se sitúa en posiciones más duras que las de la propia Agencia Tributaria, la Dirección General de Tributos y el Tribunal Central. Sin entrar aún en lo jurídico, ha de situarse la actuación inicial de la Administración Tributaria en la época en la que se produjo y reconocer que con posterioridad se han postulado interpretaciones más conciliadoras. Yo, de una parte, ya he rechazado por escrito, la admisión de la cláusula de transparencia en ausencia de incorporación al Convenio y a ello me remito.”*

Siguiendo con la interpretación dinámica al hilo del Comentario 11 del MC OCDE, dispone el TS que *“Por tanto, 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.”...*”*A fin de evitar la elusión fiscal por vía de la interposición de entidades no residentes, el modelo de Convenio de la OCDE de 1992, a través de sus Comentarios, permite aplicar la normativa interna en caso de que exista. Por ello en el caso español, resultaría directamente aplicable el art. 70.Uno.e) del Real Decreto 1841/1991...en relación con el 1º del art. 17 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Holanda.”*

Por tanto, esta sentencia es un claro ejemplo de interpretación dinámica del art. 17.2 a través de los Comentarios del MCOCDE, en concreto del Comentario 11, y representa asimismo la plasmación de los dos puntos de vista al respecto, expresados por la AN en la sentencia recurrida y por el TS en la sentencia de casación.

En su análisis a la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011, Rodríguez Losada,<sup>16</sup> en la que el Alto Tribunal sigue aplicando la interpretación dinámica, expresa; *“ A nuestro entender, si dos Estados desean otorgarle un sentido distinto del que tiene a alguno de los preceptos de un CDI, el modo óptimo de operar es*

---

<sup>16</sup> Rodríguez Losada, Soraya: *“Interpretación dinámica de los Convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas”*. Revista de Derecho de Deporte y Entretenimiento num 35/2012, pág.17.

*introducir esa nueva cláusula en el texto. El hecho de no hacerlo solo nos lleva a pensar que ambos Estados desean seguir interpretando el precepto en el sentido que tiene. En definitiva, defender la interpretación dinámica de los convenios en supuestos en los que se están introduciendo auténticos cambios y no simples aclaraciones atentaría contra el principio de seguridad jurídica.”* Además, haciendo referencia al art. 17.2 MCOCDE, añade: “...es una norma pensada para ser aplicada en situaciones de abuso, y no con carácter general”.

De la opinión doctrinal hasta ahora consultada, pueden establecerse unos puntos en común en las opiniones expresadas, referidos a la necesidad de cautela en la aplicación del artículo 17.2 cuando el Convenio para evitar la doble imposición no lo contiene, debiéndose estar al caso en concreto. Además, considera la doctrina que su utilización ha de ser en calidad de herramienta de matización, aclaración o interpretación, sin que por ello deba producirse una alteración sustancial de lo suscrito por los Estados, en base al citado principio de seguridad jurídica.

Al respecto, Ribes Ribes<sup>17</sup>., compartiendo el razonamiento con Vogel y Lang, expone “*que el carácter dinámico estático de la interpretación de los Comentarios depende, en buena medida, de la índole que revista el contenido de los nuevos Comentarios.*”. Así, cuando la nueva versión tenga carácter aclaratorio o explicativo en lo referente a algunas cuestiones, cabría optar por una interpretación actualizada, mientras que en el caso de que los nuevos Comentarios comporten adiciones, ampliaciones o cambios sustanciales, sería apropiada una interpretación estática: “...adoptando sin embargo la interpretación estática cuando se trate de interpretar un CDI concluido bajo la égida de un CM cuyos Comentarios, en determinados aspectos trascendentales para ambos Estados contratantes se han visto modificados sustancialmente, a menos que los propios Estados partes manifiesten de forma expresa lo contrario. **Indudablemente, ésta representa la única solución posible capaz de generar la seguridad jurídica que tanto los Estados miembros como los contribuyentes reclaman**”.

---

<sup>17</sup> Ribes Ribes, Aurora: “Límites a la interpretación dinámica de los Convenios de doble imposición internacional: el caso ING”. En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 1/2016, pág.8.

## **V. LA ESTANDARIZACIÓN FISCAL: EL CONVENIO MULTILATERAL**

Con la finalidad de desarrollar las medidas incluidas en el proyecto BEPS nace el Convenio Multilateral de la OCDE (CMOCDE). Con el que se pretende una estandarización fiscal que modificará gran parte de los Convenios y Tratados de los países firmantes. Se pretende con este instrumento coordinar una serie de medidas de forma conjunta y a nivel mundial contra los excesos de deslocalización de beneficios empresariales que conlleva la economía digital, el uso de mecanismos de carácter híbrido (de instrumentos financieros y entidades), reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional, limitar la erosión de bases imponibles por vía de deducción de gastos financieros, impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente, y afianzar la normativa sobre precios de transparencia, entre otras acciones con el fin de evitar los usos indebidos de las normas tributarias que afectan a la fiscalidad internacional.<sup>18</sup>

En concreto, el 4 de diciembre del pasado año 2020 se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales del acuerdo del pleno del Senado de fecha 2 de diciembre de 2020 por el que se autorizaba el Convenio Multilateral, más conocido como MLI (“Multilateral Instrument”). Ha sido éste un largo y silencioso camino, desde su ratificación en España, el 7 de junio de 2017, quedando pendiente la publicación del texto de la posición española en el Boletín Oficial del Estado, por el que el MLI pasa a formar parte de nuestro ordenamiento interno, que tendrá lugar a lo largo de 2021.<sup>19</sup>

El objetivo de este nuevo instrumento es pasar de la tradicional bilateralidad a la multilateralidad, ahorrando con ello esfuerzos diplomáticos en los procesos de negociación, toda vez que pretende una estandarización en los términos de los Convenios y la igualdad de condiciones entre Estados en la aplicación de medidas anti-abuso e instrumentos para evitar la doble imposición.

---

<sup>18</sup> JIMENEZ VARGAS, Pedro Jesús: “El nuevo Convenio multilateral: un paso adelante de la OCDE en la armonización fiscal en contra de la evasión y la elusión fiscal”. En Revista Quincenal Fiscal, núm 19/2018, págs. 4 y 5.

<sup>19</sup> GONZÁLEZ ARIAS, Alvaro: “De la silenciosa revolución en Convenios de Doble Imposición para el 2021”. [legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/de-la-silenciosa-revolucion-en-convenios-de-doble-imposicion-para-el-2021-2021-03-04/](https://legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/de-la-silenciosa-revolucion-en-convenios-de-doble-imposicion-para-el-2021-2021-03-04/). Visitado el 17/06/2021.

Actualmente son 95 países los firmantes del MLI, habiendo depositado la mayoría de ello el instrumento de ratificación/aceptación.

Es importante señalar que Estados Unidos no forma parte de los firmantes y que España por las reservas y notificaciones planteadas, deja fuera el Convenio con Países Bajos de 1971. Como novedades destacables, el autor señala una norma anti-abuso que deniega la aplicación de beneficios cuando las rentas pagadas al establecimiento permanente están exentas en el Estado de residencia y gravadas a un tipo bajo en el Estado donde radique dicho establecimiento. En cuanto a las normas para impedir la utilización abusiva de los Convenios, la declaración formulada por España ha optado por la cláusula basada en la **prueba del propósito principal (Principle Purpose o PPT)**, mediante la cual el Estado puede denegar la aplicación de beneficios de un Convenio cuando a la luz de los hechos, la transacción que pretende el disfrute de dichos beneficios tiene entre sus objetivos principales la obtención de éstos.

Señala el autor que la OCDE, como depositaria de los instrumentos de ratificación y aprobación, ha promovido la creación de una base de datos que analiza las referencias cruzadas de las posiciones adoptadas por los Estados firmantes, dada la complejidad de este nuevo instrumento.

Para Jiménez Vargas, si bien el CMOCDE supone un avance histórico de cara a adoptar los estándares fijados por el plan BEPS y es innovador y reformista, siendo el mejor instrumento conocido para acabar con la erosión de bases y la deslocalización de beneficios, cuenta con importantes limitaciones, ya que no supone inicialmente la superación total de la bilateralidad de los tratados internacionales.<sup>20</sup>

## **CONCLUSIONES**

Tras realizar este trabajo, queda patente la dificultad de encontrar mecanismos que resulten efectivos, al menos en el sentido de evitar las conductas de elusión que se han estado citando, ya que, el problema, según la misma OCDE reconoce cuando se

---

<sup>20</sup> JIMENEZ VARGAS, Pedro Jesús: “El nuevo Convenio multilateral: un paso adelante de la OCDE en la armonización fiscal en contra de la evasión y la elusión fiscal”, ob.cit., pág 30.

refiere a la figura del beneficiario efectivo, es en muchas ocasiones de prueba, y en otras ocasiones de falta de información.

Por otra parte, en relación con el apartado segundo del artículo 17 MCOCDE, puede observarse que su redacción precisaría, en mi opinión, de una aclaración con respecto al tipo de rentas que pueden ser gravadas. De ese modo, las rentas consideradas “conexas” y no susceptibles de ser gravadas, si así se considera, deberían ser definidas en la medida de lo posible, en aras de la seguridad jurídica, y debería aclararse, en definitiva, si las rentas “indirectas” son o no atribuibles a la figura del artista o deportista o no lo son.

Con respecto a la interpretación dinámica, puede observarse que los tribunales poseen a menudo puntos de vista opuestos, y que sus resoluciones suelen ser criticadas por los autores, sobre todo cuando según ellos se utiliza con demasiada amplitud esta figura. En mi opinión es una cuestión compleja, porque, la utilización de esta interpretación, tal como señalan diversos autores, corre el peligro de afectar a la seguridad jurídica, puesto que la aplicación de un apartado que no está dentro de un clausulado que ha sido aceptado por las partes firmantes de un Convenio puede representar un cambio radical a lo que se pretendía cuando se suscribió, y creo que esto sucede o puede suceder con claridad en el caso de que los firmantes hayan podido introducir el apartado o la cláusula en concreto con posterioridad, con ocasión de la firma de otro Convenio o modificación del mismo, **y no lo hayan hecho**. Sin embargo, no puedo dejar de tener en consideración que las lagunas en los Convenios son aprovechadas ampliamente por quienes buscan la elusión fiscal, y ya es lo suficientemente complicado intentar poner freno a esas actuaciones, de forma que no puede dejarse de contemplar la utilización de esta interpretación cuando sea aplicable al caso. Quizás lo más razonable consiste en la postura adoptada por la mayoría de los autores citados en el trabajo a este respecto: un uso cauteloso, y análisis de la procedencia de su aplicación al caso concreto.

Finalmente, en cuanto a los Convenios multilaterales, habrá que esperar un tiempo para ver que evolución tienen, aunque parece ser un trabajo complicado el de la coordinación de los intereses de un gran número de países para crear una estructura de

Convenio homogénea y aplicable en general, creo que es un proyecto muy ambicioso, al que ya se han adherido numerosos países.



## BIBLIOGRAFIA

ALMUDÍ CID, José Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando: “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al art. 17 de MCOCDE. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13/2005.

JIMENEZ COMPAREID, Ismael: “Fiscalidad de artistas y deportistas: últimos avances jurisprudenciales sobre el tratamiento de la explotación comercial de la propia imagen y otros negocios conexos”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm.26/2009.

JIMENEZ VARGAS, Pedro Jesús: “ El nuevo Convenio multilateral, un paso delante de la OCDE en la armonización fiscal en contra de la evasión y elusión fiscal. En *Revista Quincenal Fiscal*, núm. 19/2018.

MARTIN MESONERO, FERNANDO: “Fraude fiscal y tributación de los deportista profesionales, ¿Culpables o no culpables?”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 67/2020.

PLAZA ROMERO, Félix: “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 (Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012)”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 38/2013.

RIBES RIBES, Aurora:

- “Interpretación del art. 17.2 del Convenio de Doble Imposición entre España e Irlanda, ST de 7-12-2012, Caso U2”. En *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 2/2013.
- “Límites a la interpretación dinámica de los Convenios de Doble Imposición Internacional en el caso ING”. En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 1/2016.

RODRIGUEZ LOSADA, Soraya: “Interpretación dinámica de los Convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artista y deportistas”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm 35/2012.

VEGA BORREGO, Félix Alberto:

- “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”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 21/2007.
- “ Las medidas contra el Treaty Shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los Convenios de Doble Imposición. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2003.





## WEBGRAFÍA

GONZALEZ ARIAS, Álvaro: “De la silenciosa revolución en Convenios de Doble Imposición para el 2021”.

[Legaltoday.com/opini3n/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/de-la-silenciosa-revoluci3n-en-convenios-de-doble-imposicion-para-el-2021-2021-03-04/](https://legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/de-la-silenciosa-revolucion-en-convenios-de-doble-imposicion-para-el-2021-2021-03-04/)

VAQUERA GARCÍA, Antonio: “Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales”.

<https://app-vlex-com.publicaciones.umh.es#search/jurisdictionES/rentas+de+artistas+y+deportistas/WW/vid/748376001>



## **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

CV V1410-08, de 7 de julio de 2008 (SG de Tributación de no Residentes)

## **JURISPRUDENCIA**

STS de 11 de junio de 2008, RJ\2008\4568

STS de 23 de abril de 2011

STS de 7 de diciembre de 2012, RJ\2012\11061

STS 374/2017, recurso de casación 1729/2016

STS 1196/2020 de 23 de septiembre

SAN de 18 de julio de 2006, recurso 1110/2003

SAN DE 18 de julio de 2006, recurso 1096/2003

SAN DE 18 de julio de 2006, recurso 1099/2003

SAN de 20 de julio de 2006, recurso 1106/2003

SAN de 26 de marzo de 2007, recurso 280/2006

SAP de Barcelona, de 5 de julio de 2016

SAP de Madrid 53/2019, de 22 de enero de 2019