

El Modelo de Convenio de la OCDE y el deporte.



Carles Quindós

14 de mayo de 2020

CUATRECASAS





Índice

- I. El Modelo de Convenio de la OCDE
- II. Art. 17 del Modelo de Convenio de la OCDE

The background of the slide is a photograph of a modern building's exterior. It features a series of vertical glass panels and dark metal frames, creating a geometric pattern of light and shadow. The sky is visible at the top, showing some clouds. The overall color palette is dominated by the dark red/maroon overlay and the metallic/glass tones of the building.

El Modelo de Convenio de la OCDE



- I. Los CDI son instrumentos bilaterales para regular el reparto de las potestades tributarias entre dos estados en relación con determinadas rentas y determinados impuestos cuando concurren determinados requisitos.
 - ✓ Bilateral porque lo suscriben 2 estados;
 - ✓ Reparten potestad de gravar las rentas, capacidad que después debe desarrollarse en la normativa nacional → los CDI no crean nuevos hechos imponibles; y
 - ✓ Regular quién puede gravar una determinada renta en supuestos en los que existe un componente internacional.
- II. Son habituales en impuestos directos sobre la renta (personas físicas y jurídicas), patrimoniales (impuestos sobre la riqueza) aunque también existen algunos CDI para regular adquisiciones lucrativas con componente transnacional (por ejemplo herencias).

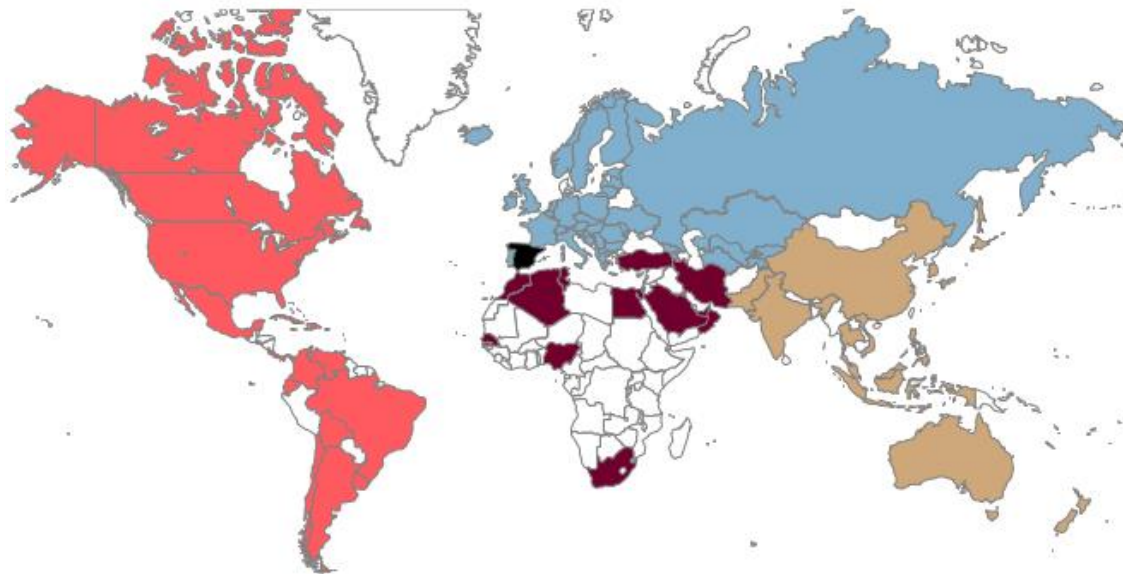


- III. Los CDI son el instrumento aplicable para intentar solucionar conflictos de doble residencia → tie break rules.
- IV. En casos de rentas satisfechas a residentes de un Estado desde otro Estado, los CDI suelen establecer distintos tipos de potestad tributaria:
 - ✓ Potestad conjunta;
 - ✓ Potestad limitada en el Estado de la fuente e ilimitada en el Estado de residencia;
 - ✓ Potestad exclusiva en el Estado de residencia.
- III. Los CDI establecen, en su caso, los métodos para eliminar la doble imposición jurídica que pueda existir sobre una misma renta.

Red CDIs suscritos por España

ALBANIA	BÉLGICA	REPÚBLICA CHECA	ESLOVAQUIA	HUNGRÍA	KIRGUIZISTÁN
ALEMANIA	BIELORRUSIA	CROACIA	FINLANDIA	IRLANDA	LETONIA
ANDORRA	BOSNIA-HERZEGOVINA	CHIPRE	FRANCIA	ISLANDIA	LITUANIA
ARMENIA	BULGARIA	ESTONIA	GRECIA	ITALIA	LUXEMBURGO
AUSTRIA	RUMANIA	ESLOVENIA	GEORGIA	KAZAJSTÁN	MACEDONIA
PORTUGAL	REINO UNIDO	RUSIA	SERBIA	SUECIA	
TADZHIKISTÁN	NORUEGA	UCRANIA	SUIZA	MALTA	
MOLDAVIA		PAÍSES BAJOS	POLONIA	TURMEKISTÁN	

ARGENTINA
BOLIVIA
BARBADOS
BRASIL
CANADÁ
CHILE
COLOMBIA
COSTA RICA
CUBA
REPÚBLICA DOMINICANA
ECUADOR
EL SALVADOR
JAMAICA
MÉXICO
PANAMÁ
TRINIDAD Y TOBAGO
ESTADOS UNIDOS
URUGUAY
VENEZUELA



AUSTRALIA
CHINA
COREA DEL SUR
HONG KONG
JAPÓN
MALASIA
NUEVA ZELANDA
SINGAPUR
TIMOR ORIENTAL
VIETNAM
INDIA
INDONESIA
PAKISTÁN
FILIPINAS
TAILANDIA

ARGELIA	EMIRATOS ÁRABES UNIDOS	KUWAIT	ESPAÑA
ARABIA SAUDÍ	IRÁN	MARRUECOS	SUDÁFRICA
EGIPTO	ISRAEL	OMÁN	
TÚNEZ	TURQUÍA	NIGERIA	



Art. 17: Artistas y deportistas

Artistas y deportistas no residentes. Art. 17 MCOCDE

1. *Notwithstanding the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsperson, from that resident's personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.*
2. *Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsperson acting as such accrues not to the entertainer or sportsperson but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised.*
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.*
2. *No obstante lo dispuesto en el artículo 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.*

Comentarios al MCOCDE – Art. 17.1

➤ Ámbito subjetivo

- ❑ Doble Requisito → deportista + actividad personal en calidad de tal.
- ❑ Concepto de deportista: No definición precisa → Lista de ejemplos no exhaustiva. Incluye todos los deportes (sentido amplio): Actividad por cuenta ajena + por cuenta propia.
 - Atletas, saltadores, nadadores, jugadores de golf, jinetes, futbolistas, jugadores de críquet, tenistas y pilotos de carreras.
 - Otras actividades : Billar, ajedrez y bridge.
- ❑ No incluye la renta de los **representantes, agentes**, etc. por la organización de las actuaciones de los deportistas (salvo percepción de las rentas por cuenta de éstos).
- ❑ Percepción por terceros (distintos al representante o agente) de la renta por la actuación → **Orquestas, bandas de músicos o equipos deportivos, o artista o deportista empleado por sociedad unipersonal** → Perciben salario (vs. retribución por cada actuación) → Tributación de % del sueldo o retribución de la persona física.
- ❑ Aplicación del apartado 1 con independencia de quién sea el **pagador** → P.ej. Abarca premios y galardones de una federación, asociación o liga nacionales a un equipo o persona física por un acto deportivo.

Comentarios al MCOCDE – Art. 17.1

➤ Ámbito Objetivo

- ❑ Renta derivada (directa o indirectamente) de una actuación personal del deportista → Excepción a las reglas del artículo 7 (actividades económicas) y del artículo 15 (trabajo por cuenta ajena).
- ❑ “**Indirectamente**”: Rentas estrecha/directamente vinculadas o relacionadas con el ejercicio de la actuación en el estado (“***Close connection***”).
 - ✓ Relación referida al momento en que ocurre el hecho que genera la renta (ej.: Pago a golfista por entrevista durante un torneo); o a la naturaleza de la contraprestación que genera el pago de la renta (ej.: pago a tenista por utilización de su imagen en carteles de un torneo en el que participa).
 - ✓ Retribuciones por **publicidad y patrocinio**. Ej.: Pagos a tenista por lucir el logotipo, marca o nombre comercial en la camiseta mientras compite.
 - ✓ Importancia de los contratos: Contrato específico para actuación concreta vs. contratos globales (varias actuaciones en distintos estados).
 - ✓ Rentas por artículos de promoción comercial (***merchandising***).
 - ✓ Rentas por **cancelación** de la actuación → No art. 17.

Comentarios al MCOCDE – Art. 17.1

➤ Ámbito Objetivo

❑ Principios generales para supuestos “grises”:

- ✓ Deportista engloba a toda persona que intervienen en esa condición, aunque sea en una única ocasión: Amateur, aparición puntual en un anuncio o película.
- ✓ No limitación a actuación en espectáculo o acto deportivo → También en entrevistas o anuncios publicitarios estrechamente relacionados con la actuación.
- ✓ Comentarista de actuación (deportista retirado o lesionado) → No art. 17 CDI.
- ✓ **Ensayos, entrenamientos** y actividades preparatorias de una actuación (independientemente de donde se lleve a cabo ésta.) → Art. 17 CDI.
- ✓ ¿Árbitros?

❑ Realización de la actividad en **distintos estados** → Principios generales:

- ✓ Elementos de renta estrechamente relacionados con actividades en un estado: Premio/bonus a ganador de competición o carrera, dieta por la participación en un torneo → Tributación en ese estado.
- ✓ Sueldo anual de deportista de equipo → En ausencia de indicios para criterio, atribución según los días de trabajo en cada estado (prorratio).

Comentarios al MCOCDE – Art. 17.1

➤ Ámbito Objetivo

☐ Pagos por **retransmisión** simultánea de la actuación:

- ✓ Si los percibe el artista o deportista directamente o se cobran en su beneficio → art. 17 CDI.
- ✓ Si pago a tercero y no redunda en beneficio del artista o deportista (ej: organizador de torneo de fútbol que cobra por explotación de los derechos de explotación audiovisual) → No art. 17 CDI.

☐ Rentas por cesión de **derechos de imagen** → Art. 17 CDI si existe relación estrecha entre el uso o explotación de la imagen y la actuación en el estado.

➤ Modo de sujeción: Cálculo de las rentas → Legislación interna de los estados:

- ✓ Importe bruto pagado.
- ✓ Renta neta (deducción de gastos).
- ✓ Mínimos no sujetos a tributación (ej. EE.UU).

Comentarios al MCOCDE – Art. 17.2

- Medida (inicialmente) anti-abuso → Rentas generadas por actividades de deportistas que son **atribuidas a otras personas** y el estado de la fuente no puede jurídicamente “transparentar” al perceptor y someter a tributación la renta como del deportista → Tributación del perceptor por la parte de la renta que no se puede gravar en manos del artista o deportista.
- Supuestos previstos en MCOCDE:
 - a) Sociedad de gestión que percibe renta por la actuación de, por ejemplo, un grupo de deportistas no constituidos como persona jurídica → p.ej. Agente o manager
 - b) Equipo, compañía, orquesta, etc. constituido como personalidad jurídica → Por el beneficio de la persona jurídica en relación con la actuación de sus miembros (los artistas o deportistas estarán sujetos a tributación respecto de la retribución que perciban por la actividad por el apartado 1).
 - c) Supuestos que originariamente motivaron la incorporación del apartado 2: “*Star-companies*” (sociedades/agencias de artistas) sin EP.
- No limitación por residencia del perceptor de la renta y del artista o deportista en distintos estados.
- Exclusión de los premios que pueden recibir los **propietarios de caballos o escuderías de coches**, (salvo que las reciban por cuenta del jinete o piloto), por falta de nexo causal suficiente con la actividad personal de quien genera la renta.

Comentarios al MCOCDE – Art. 17.2

- CDI no impide la aplicación de las reglas de antielusión internas del estado de la fuente que permitan someter a imposición tanto al deportista en caso de uso abusivo.
- Interacción entre el enfoque *look-through* y el art. 17.2:

Renta percibida por sociedad	Look-through	No look-through
CDI contiene art. 17.1 (pero no art. 17.2)	El estado del espectáculo podrá gravar las rentas en sede del deportista.	La renta no cae bajo el art. 17. → art. 7 o 12
CDI contiene art. 17.1 y art. 17.2	Art 17.2: el estado del espectáculo puede gravar toda la renta derivada del mismo, en sede del deportista y/o la sociedad, pero deberá eliminar la doble imposición.	El art. 17.2 permite al estado del espectáculo gravar la renta en sede de la sociedad siempre y cuando la legislación doméstica lo habilite.

Aplicación del art. 17 MCOCDE a los deportistas profesionales

➤ **Tipología de deportistas:**

- ☐ Deportistas profesionales CON relación laboral → Deporte colectivo (Fútbol, baloncesto, balonmano, rugby, etc.).
- ☐ Deportistas profesionales SIN relación laboral → Deporte individual
 - ✓ Clásicos: Tenis, golf, esquí, boxeo, etc.
 - ✓ Deportes individuales “de equipo”: MotoGP, F1.

Aplicación del art. 17 MCOCDE a los deportistas profesionales

a) **Deportistas individuales (tenis, golf, etc.)**

❑ Aplicación del art. 17 MCOCDE respecto de las rentas obtenidas en el estado de la actuación:

- ✓ Premio torneo/competición.
- ✓ Derechos de imagen y marca → Rentas “estrechamente vinculadas” a la actuación.

b) **Deporte colectivo: fútbol**

❑ Creciente internacionalización del deporte y movilidad de los futbolistas:

- ✓ Competiciones internacionales.
- ✓ Deslocalización del ámbito geográfico tradicional de las competiciones: Supercopa de España (Marruecos, Arabia Saudí), partidos de La Liga en EE.UU., Supercopa de Italia, etc.
- ✓ Eventos promocionales, *stages* de preparación, etc.

Aplicación del art. 17 MCOCDE a los deportistas profesionales

b) **Deporte colectivo: fútbol**

☐ Dificultades / criterios interpretativos:

✓ Rentas de los futbolistas:

a) Directamente relacionadas con la actuación deportiva:

- Sueldo, salario y retribuciones similares (pagos RFEF por partidos con la selección).
- Primas o premios por logros deportivos: Partidos, goles, títulos.
- Complementos por desplazamientos al extranjero.

b) Indirectamente relacionadas con la actuación deportiva:

- Derechos de imagen.
- Publicidad y patrocinio.
- *Merchandising*.
- Participación en ingresos por retransmisión TV.
- Actividades de entrenamiento o preparación.

c) Otras rentas:

- Prima de fichaje o participación en derechos de traspaso.
- Cláusula de rescisión.
- Pensión de jubilación y percepciones post carrera deportiva.

Aplicación del art. 17 MCOCDE a los deportistas profesionales

b) Deporte colectivo: fútbol

- ✓ ¿Grado de participación?
 - Criterio de desplazamiento al extranjero.
 - Criterio de ejercicio de cualquier actividad física: Entrenamiento.
 - Criterio de participación (incluso pasiva) en el evento: Jugadores convocados.
 - Criterio de participación efectiva.

 - ¿Entrenadores? → No art. 17.
 - ¿Jugadores suplentes? → Sí art. 17.
 - ¿Entrenamientos/*stages* con/sin público? → Sí art. 17.
-
- ✓ Cuantificación de las rentas:
 - Rentas atribuibles a un único estado → Competiciones internacionales en único país.



El Confidencial

YA LO HIZO EN LA EUROCOPA DE AUSTRIA Y SUIZA

La Selección tributará en Sudáfrica las primas del Mundial para ahorrarse impuestos

Expansión.com

La Ley permite a La Roja tributar en Sudáfrica y pagar menos impuestos

Los jugadores del Mundial quieren meter un gol a Hacienda. Sus fichajes, sueldos e incentivos son millonarios. Pero sus pagos al Fisco pueden no ser tan abultados.

Aplicación del art. 17 MCOCDE a los deportistas profesionales

b) Deporte colectivo: fútbol

- ✓ Cuantificación de las rentas:
 - Rentas NO atribuibles a un único estado → Reparto conforme a ordenamiento interno.
 - Criterios de reparto (doctrina):
 - a) Días de actividad en cada país: Nº días trabajo en país / Nº días trabajo total
 - b) “*Games played formula*”: Número de eventos o partidos (UEFA Champions League)
 - c) Puntuación/resultados deportivos (no válido para el fútbol)
- ✓ ¿Rentas de clubes? (apartado 2 art. 17 MCOCDE): Premios deportivos e ingresos por competición; Traspasos futbolistas; comercialización derechos TV; venta abonos y taquilla; *merchandising*, acuerdos publicitarios y patrocinios; giras promocionales → ≈ propietarios de caballos o escuderías vs. Interpretación del Tribunal Supremo (Julio Iglesias – U2).

☐ En la práctica:

- ✓ Posición de los Países Bajos en contra del art. 17.
- ✓ Consenso tácito entre estados de no aplicación del art. 17 → UEFA Champions League y Europa League.
- ✓ Regímenes fiscales preferentes → España: Real Decreto Ley 27/2018 (de 28 de diciembre, medidas en materia tributaria): Exención rentas Final de la UEFA Champions League 2019 y UEFA Euro 2020.
- ✓ *Tax rulings* → Ej. FIFA + Federación Alemana Fútbol + autoridades fiscales en Campeonato Mundo 2006.

Aplicación del art. 17 MCOCDE a los deportistas profesionales

c) Deportes individuales “de equipo”

☐ Formula 1 (F1)

- ✓ Naturaleza de las rentas de los pilotos:
 - Pilotaje + testing (Driving fees)
 - Derechos de imagen (*Publicity / promotional fees*)
 - Patrocinios personales
- ✓ Aplicación práctica del art. 17 MCOCDE (criterio consensuado) → 22 carreras (países) en 2020
 - Países que gravan la renta por la carrera en su territorio:

- Reino Unido	- Austria
- Canadá	- Alemania
- Francia	- Bélgica
- Singapur	- EE.UU
 - Criterio reparto entre países: Carrera en país / Nº carreras totales → 1/22
 - Base/renta sujeta a tributación → Importe bruto: *Driving fee + publicity/promotional fee*

Aplicación del art. 17 MCOCDE a los deportistas profesionales

c) Deportes individuales “de equipo”

☐ MotoGP

✓ Naturaleza de las rentas de los pilotos:

- Equipo → Importe fijo + bonus por carrera + bonus por campeonato
 - Pilotaje (incluye *testing*)
 - Explotación imagen: Imagen deportiva + Imagen personal (incluye eventos)
 - Utilización marca / logotipos del piloto
- Patrocinadores técnicos: Mono, casco, guantes y botas → Fijo + bonus (carrera + campeonato)
 - Utilización de equipación
 - (cesión imagen + eventos/actos promocionales)
- Patrocinadores personales → Fijo + bonus (por campeonato)
 - Imagen personal (y deportiva)
 - Utilización marca / logotipos del piloto
 - Eventos actos promocionales
 - (en ocasiones) espacios en equipación
- Merchandising: Licencia marca / logotipos piloto → *Royalties* por ventas

Aplicación del art. 17 MCOCDE a los deportistas profesionales

c) Deportes individuales “de equipo”

☐ MotoGP

✓ Países que gravan la renta obtenida en su territorio (hasta la fecha) → **Francia**

$$\blacksquare \text{ Renta sujeta a tributación} = \text{Renta neta} = [\text{Ingresos} - \text{gastos}] \times \frac{1(\text{Carrera en Francia})}{20 (\text{total carreras 2020})}$$

Ingresos:

- + Retribución equipo: Importe fijo (% pilotaje + % imagen) + Bonus carrera Francia (100%) + Bonus campeonato (% pilotaje + % imagen)
- + Retribución Patrocinadores técnicos (equipación)
- + Retribución patrocinadores personales con espacio en el mono o casco

Gastos: Vinculados con la actividad deportiva (manager, abogados, administración, viajes, etc.)

Aplicación del art. 17 MCOCDE a los deportistas profesionales

c) Deportes individuales “de equipo”

☐ MotoGP → ESPAÑA

Hacienda exige a los pilotos de Moto GP y F1 tributar parte en España aunque vivan fuera

La Agencia Tributaria traslada a los asesores del sector las directrices de tributación que usará.
Deberán pagar impuestos por las carreras en España aunque vivan en Andorra o Suiza



Fuente: El Confidencial 08/10/2019

Alemania, Francia, España...: crece el cerco al paraíso fiscal de MotoGP y Fórmula 1

El fisco alemán reclama a los pilotos que tributen allí y siembra el revuelo en el 'paddock'. La Agencia Tributaria lanza una ronda a pilotos de motos y coches para que tributen en España



Fuente: El Confidencial
11/02/2018

Hacienda abre otra vía contra el deporte: que los pilotos tributen por los GP en España

Planea usar la 'doctrina CR7' para que los pilotos paguen por la publicidad las carreras en España después de que se mudaran a Andorra y Suiza. Críticas al cambio de criterio del fisco



Fuente: El Confidencial
26/05/2018

Aplicación del art. 17 MCOCDE a los deportistas profesionales

c) Deportes individuales “de equipo”

☐ Criterio tributación consensuado con la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI):

- ✓ % tributación en España = $\frac{\text{Carreras en España}}{\text{Total carreras}} \left(\frac{4}{20} \right)$
- ✓ Rentas → Importe bruto (no deducibilidad de gastos):
 - 80% contrato de pilotaje (fijo + bonus campeonato)
 - 80% contrato del casco + contrato del mono, guantes y botas (fijo + bonus campeonato)
 - 100% bonus por carreras en España
- ✓ Resto de rentas de los pilotos (royalties, patrocinadores personales – incluso aquellos con espacio en la equipación-, etc.) → Art. 7 o 12 MCOCDE

CARLES QUINDÓS

Asociado Senior, Fiscal

Barcelona

TEL: +34932905590

carles.quindos@cuatrecasas.com



Carles Quindós se incorporó al Área Fiscal de Cuatrecasas en la oficina de Barcelona en 2009 y es asociado sénior del despacho desde 2019.

Cuenta con una amplia experiencia en el asesoramiento a empresas y a particulares –nacionales e internacionales- en los aspectos fiscales de sus inversiones en España, con especial hincapié en la planificación fiscal del cliente privado, incluyendo la optimización fiscal del patrimonio, la planificación sucesoria –testamentos, herencias, donaciones, etc.- y el relevo generacional en la empresa familiar –pactos de socios, protocolos familiares, etc.-. Del mismo modo, presta asesoramiento en relación con los efectos fiscales derivados de los regímenes matrimoniales y de las implicaciones que se derivan de la ruptura de los mismos, buscando la optimización mediante acuerdos prematrimoniales, convenios reguladores del divorcio, etc.

Tiene especial enfoque en la planificación fiscal de artistas y deportistas, incluyendo la creación de estructuras para la explotación de los derechos de imagen, revisión de los contratos, asistencia en inspecciones tributarias, etc. Por dicho motivo, es ponente habitual en foros y másters vinculados a la tributación de los deportistas y artistas.

Licenciatura en Derecho, Universidad Pompeu Fabra, 2010

Licenciatura en Administración y Dirección de Empresas, Universidad Pompeu Fabra, 2005

Máster en Derecho Deportivo, Universidad de Lleida, 2013

Máster en Asesoría y Gestión Tributaria, ESADE, 2010

Máster en Contabilidad y Auditoría, Universidad de Barcelona, 2009

Este documento es meramente expositivo y debe ser interpretado conjuntamente con las explicaciones y, en su caso, con el informe elaborado por Cuatrecasas sobre esta cuestión

This document is merely a presentation and must be interpreted together with any explanations and opinions drafted by Cuatrecasas on this subject

Este documento é uma mera exposição, devendo ser interpretado em conjunto com as explicações e quando seja o caso, com o relatório/parecer elaborada pela Cuatrecasas sobre esta questão

Muchas gracias



CUATRECASAS