

NOTA RELATIVA A LA TRIBUTACION DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS NO RESIDENTES

1) INTRODUCCIÓN

Las rentas obtenidas por artistas y deportistas no residentes a consecuencia de sus actuaciones en territorio español han sido y son **objeto de especial atención y seguimiento por parte de la Agencia Tributaria**. La tributación de las rentas obtenidas por dichos contribuyentes ha venido generando asimismo **ciertas discrepancias interpretativas** sobre qué categorías de rentas deben sujetarse a tributación en España, su calificación fiscal o el importe de las mismas que deberían tributar efectivamente en España.

A la hora de tratar las cuestiones que puedan surgir en la tributación de las rentas obtenidas por artistas y deportistas no residentes, no puede obviarse la **incidencia de los convenios fiscales (CF)** firmados por España. Al igual que con otras rentas obtenidas por contribuyentes no residentes, para determinar la tributación de los mismos es necesario, en una mayoría de casos, no sólo atender a la normativa interna, sino también al concreto CF suscrito por España con el Estado de acreditada residencia del contribuyente y a los **Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE** (en concreto a su artículo 17, que establece la reglas de reparto de potestades fiscales entre los dos Estados con respecto a tales rentas), como un elemento interpretativo esencial.

Es frecuente que los artistas o deportistas no perciban directamente la renta obtenida por su actuación, si no que sean entidades, controladas o no por el contribuyente, quienes perciban las rentas. Este hecho debe considerarse también en la tributación de las rentas generadas.

El objetivo de esta Nota es poner en conocimiento de los contribuyentes, los asesores y los promotores de eventos o espectáculos, **ciertas pautas que faciliten el cumplimiento voluntario** de las obligaciones tributarias vinculadas a las actuaciones de artistas y deportistas no residentes en territorio español y, de este modo, contribuyan a **reducir la litigiosidad** en este terreno.

Conviene precisar también que entre los objetivos de la presente Nota **no figura analizar las cuestiones relativas a la residencia fiscal** de los artistas o deportistas, sino exclusivamente las concernientes a la calificación y tributación de las rentas obtenidas por estos contribuyentes, partiendo de la premisa de que son, efectivamente, no residentes en territorio español.

2) MARCO NORMATIVO

El marco normativo aplicable en la tributación de las rentas obtenidas por artistas y deportistas no residentes viene constituido principalmente por el **texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes** (TRLIRNR), aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, acompañado de su **normativa reglamentaria** y, por lo general, por el **Convenio Fiscal** firmado por España que sea **de aplicación al caso**. Más concretamente, son los artículos 13.1.b.3º del TRLIRNR y el artículo 17 -o equivalente- de los CF, en la versión del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOUDE), los más relevantes preceptos de referencia.

La **normativa doméstica** considera las rentas artísticas o deportivas como una especie dentro del género más amplio de rentas derivadas de actividades o explotaciones económicas, por lo que no podrán incluirse en este apartado desde la perspectiva de la normativa interna, las rentas de artistas o deportistas que actúen en régimen de dependencia laboral. Una renta obtenida por un artista o deportista no residente que actúe en España en régimen de dependencia laboral también se considerará renta obtenida en territorio español, pero, en virtud del número 1.c) del artículo 13 del TRLIRNR, se calificará de renta derivada del trabajo prestado en territorio español, desembocando de ordinario la tributación en España en ambos casos, en la medida en que la actuación tenga lugar en territorio español.

Por su parte, **los CF** también contienen una regulación específica para esta especie de rentas. El régimen establecido para el reparto de potestades fiscales de tributación de las rentas artísticas o deportivas constituye una **excepción al principio general** previsto bilateralmente según el cual las rentas empresariales y profesionales tributan de ordinario en el Estado de residencia del perceptor, a no ser que éste opere mediante un establecimiento permanente en el otro Estado.

En efecto, cuando una renta es subsumible dentro del artículo 17 del CF, estará sujeta a imposición en el Estado de la fuente donde se realice la actuación el artista o deportista, aun cuando no actúe mediante establecimiento permanente o base fija de actividad, con independencia de que también lo sea en el Estado de residencia, al que corresponderá la eliminación de la doble imposición consecuente.

Es significativo anotar que en el marco de la normativa bilateral se comprenden dentro de las rentas de artistas o deportistas tanto las obtenidas en régimen de independencia como las obtenidas en una relación de dependencia.

La relevancia de los **Comentarios al Modelo de CF de la OCDE** en la interpretación y aplicación práctica de la norma bilateral viene siendo reconocida en la práctica y la doctrina tanto administrativa como jurisdiccional.

Asimismo, debe tenerse presente que la normativa bilateral se limita a establecer para dichas rentas –en el sentido en que los CF las califican- reglas de reparto de potestades fiscales, esto es, en nuestro caso, la posibilidad de que España, como Estado de la fuente pueda proceder a su gravamen; cosa que ocurrirá, una vez que el CF lo permita, bajo los parámetros de sujeción y tributación efectiva previstos en la normativa interna.

3) ÁMBITO SUBJETIVO

Determinar quiénes se consideran, en el marco del IRNR y de los CF, **artistas o deportistas resulta especialmente relevante** debido a la fiscalidad singular de las rentas de naturaleza artística o deportiva, específica y distinta en ciertos aspectos de otras rentas similares como pueden ser las rentas profesionales, empresariales o incluso las rentas derivadas del trabajo personal.

En la **normativa interna**, si bien no se cuenta con una definición precisa del concepto de artista o deportista, la calificación de las rentas de naturaleza artística o deportiva viene determinada por los criterios establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

Por parte de la **normativa convenida**, tanto el artículo 17 del Modelo de CF de la OCDE como los Comentarios a dicho precepto, ofrecen ciertas pautas para interpretar el significado de dichos términos, desde la perspectiva de la legislación bilateral.

Además, para colmar el contenido de estos conceptos, es de especial utilidad la doctrina administrativa, elaborada por la Dirección General de Tributos a través de las respuestas a las consultas planteadas, junto con la doctrina emanada del TEAC y los Tribunales de lo Contencioso.

En términos generales, mediando CF, la **expresión “artista”** (*entertainers* en la terminología actual en inglés del artículo 17 del MCOEDE) **exigirá** que en su actividad concorra la existencia de un **elemento de espectáculo o diversión**. Tendrán dicha consideración, **por ejemplo**, los **actores de cine o teatro, los músicos, los disc jockey-DJ- o pinchadiscos** etc. (incluyendo las actividades de carácter político, social, religioso o benéfico), cuando incorporen un elemento de diversión o espectáculo. Mediando dicho elemento de espectáculo público celebrado en territorio español, podrían incluirse en esta categoría diversas actividades realizadas por no residentes que han surgido con el desarrollo de nuevas tecnologías y el uso de las denominadas redes sociales.

Así, el término “artistas” a estos efectos **difiere del significado usual** del vocablo que abarcaría también, por ejemplo, a pintores, escultores o artistas plásticos. Es criterio unánimemente sostenido que los artistas plásticos cuyas

obras se destinan normalmente a la venta no se incluyen en esta disposición¹, al no concurrir una actividad personal, prestada ante una audiencia, con una finalidad de entretenimiento y un elemento de espectáculo.

Por lo que se refiere al concepto “**deportista**”, dicha noción abarca **tanto** las manifestaciones deportivas que requieren un **esfuerzo físico**, tales como **atletas, tenistas, jugadores de golf, pilotos de coches, motoristas o ciclistas**, como aquellas en las que predomina un factor **mental**, por ejemplo, **jugadores de póquer**². En efecto, el ámbito subjetivo de los CF **se extiende** también a actividades tales como el **billar, los torneos de ajedrez o juegos de naipes**.

Asimismo, conviene aclarar que el concepto “convenido” de deportista o artista abarca **tanto a los profesionales como a los amateurs**. Serán artistas o deportistas a los efectos de los Convenios incluso aquellos que actúen como tales en un único evento, de modo que **no se requiere habitualidad** en la actividad del contribuyente.

Tan **importante** como determinar quién es artista o deportista resulta **clarificar quienes**, aun participando de una manera u otra en un espectáculo deportivo o artístico, **no tienen tal consideración**, a efectos de la norma bilateral.

Siguiendo las pautas establecidas en los Comentarios al Modelo de Convenio, **se hallarían fuera** de dicho ámbito subjetivo, a título de **ejemplos**:

- Conferenciantes
- Personal administrativo o de apoyo
- Personal técnico; por ejemplo, los cámaras en el rodaje de una película
- Productores
- Directores cinematográficos
- Coreógrafos
- Equipo técnico y acompañantes que viajan con un grupo musical, etc.
- Directores artísticos
- Profesores de baile
- Escenógrafos
- Directores de sonido o los operadores de cámara
- Comentaristas deportivos o
- Modelos por su actuación en una pasarela de moda.

¹ A efectos del CF caerían en el ámbito del artículo 7, o caso de existir, en el 14 (beneficios empresariales o profesionales), o, si se produjera una cesión de derechos de propiedad intelectual, en el marco del art. 12 (cánones).

² Ello, sin perjuicio de la calificación y parámetros de tributación de las rentas derivadas de esta actividad que se realiza en nuestra normativa interna. Véase al respecto, por ejemplo, resolución vinculante V0222-21 de la DGT, calificando la renta como ganancia patrimonial.

Cabe asimismo anotar que **una persona puede realizar dos actividades de distinta naturaleza** al mismo tiempo; por ejemplo, dirigir un espectáculo y actuar en él, o dirigir y producir un programa de televisión o una película, y actuar también en cualquiera de los dos. En dichos casos se considera adecuado tener en cuenta la **naturaleza de la actividad predominante**, si esta se da, sea la escénica o no, **o bien**, obviamente, **escindir**, en otro caso, su calificación.

4) ÁMBITO OBJETIVO

La regulación contenida, tanto en la norma doméstica como en la convenida, hace **necesario analizar ciertos aspectos singulares**, tradicionalmente controvertidos, **relacionados con la delimitación** de las rentas sometidas a tributación: **la calificación de las rentas periféricas** a las estrictamente artísticas o deportivas **y la imputación territorial** de las rentas examinadas.

4.1. Calificación de las rentas, directas e indirectas, de naturaleza artística o deportiva

Como punto de partida, conviene precisar que estarán sometidas a tributación en su condición de rentas artísticas o deportivas las rentas obtenidas por un artista o deportista -concepto ya definido en el apartado anterior- y que **deriven de su actividad como tal**.

La **configuración**, que efectúa el artículo 13 del TRLIRNR, de las rentas derivadas de una actuación deportiva o artística es **claramente expansiva**: todas las rentas que se deriven directa o indirectamente de una actuación artística o deportiva deben ser calificadas de rentas artísticas o deportivas y sujetas al impuesto en consecuencia.

Cuando sea de aplicación un **CF** será preciso tener presente que la **fuerza atractiva** de la norma **no es tan intensa** como en la norma interna, sino que requiere un análisis pormenorizado de cada rendimiento a fin de proceder a su correcta calificación fiscal.

A continuación, se exponen algunos **criterios generales orientativos** en punto a dicha calificación.

4.1.1. Rentas derivadas directamente de la actuación del artista o deportista

En términos generales se considerarán rentas artísticas o deportivas todas aquellas que se deriven de la actuación personal del artista o deportista y **puedan vincularse al acto, evento o espectáculo** en cuestión.

Dentro de esta categoría se encontrarían, además de la retribución directa obtenida por el artista o deportista por su actuación, las rentas derivadas de los **ensayos y entrenamientos** realizados en el Estado de la actuación. Los comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio indican que este criterio es de aplicación con independencia de que los ensayos o entrenamientos estén vinculados a una actuación pública específica que se realice en ese Estado.

4.1.2. Rentas periféricas a la actuación del artista o deportista

Como se ha indicado anteriormente, mediando CF, el resto de rentas distintas a las calificables, en el sentido antes expuesto, como de naturaleza artística o deportiva deberían, en principio, acogerse al artículo del tratado que les sea de aplicación en función de su naturaleza.

No obstante, esta regla general encuentra una excepción en aquellos **casos en los que exista una “estrecha relación”** entre dicha renta y la actuación de los artistas o deportistas en un Estado. En estos casos se exceptuará la regla general y la renta se considerará como una renta artística o deportiva.

A estos efectos, cabe considerar que **existe dicha “estrecha relación”**, cuando razonablemente quepa entender que no se habría obtenido la renta en ausencia de dicha actuación. Esta vinculación puede deducirse teniendo en cuenta el momento en que se ha celebrado la actuación, evento o espectáculo – la renta guarda una **vinculación temporal** – o valorando los motivos de la generación de la renta en cuestión – la renta guarda una **vinculación por naturaleza** con la actuación artística o deportiva –.

A continuación, se examinan varias categorías de **rentas que**, por guardar cierta vinculación con la actuación deportiva o artística, **han sido objeto, en ocasiones, de controversia**. Sin perjuicio de las pautas generales siguientes, debe advertirse que, en todo caso, habrá que examinar el Convenio aplicable, dado que la norma bilateral puede presentar singularidades:

- Derechos sobre la **propiedad intelectual e industrial**.

Los cánones por la cesión de estos derechos normalmente se rigen por el artículo 12 de los CF. Sin embargo, se encuadrarán dentro del artículo 17, cuando respondan, por ejemplo, a pagos por la comercialización de productos que incorporen el nombre o la imagen del artista o deportista -los denominados «derechos de

merchandising»-, siempre que dicha **comercialización** se realice **durante** el mismo **evento o con ocasión** del mismo.

En parecido sentido, las rentas derivadas de la cesión de **derechos de grabación y retransmisión** en directo por radio o televisión del espectáculo o evento deportivo también tienen la consideración de artísticas o deportivas, en tanto que las rentas derivadas de la retransmisión en diferido responden más a la naturaleza de canon que a la de renta artística o deportiva, en la normativa bilateral.

- Derechos de **imagen**.

Las rentas satisfechas por la cesión de derechos de imagen vinculados la actuación artística o deportiva han generado tradicionalmente ciertos conflictos interpretativos entre la Administración y los contribuyentes.

En términos generales, la cesión de un derecho de imagen **estrechamente relacionado con la realización de una actuación** del artista o deportistas, se entenderá incluida en el artículo 17 del CF, siempre entendiendo que se trate de un derecho de imagen cedido para su explotación comercial. Sería el caso, **por ejemplo**, de aquella cesión remunerada de la imagen de un artista o deportista para que se incorpore a los **carteles promocionales del evento** en el que va a participar. **No obstante**, en el caso de que la imagen del artista o deportista se incorporase a un **soporte para su comercialización** caería dentro del ámbito del *merchandising*, ya analizado.

Cuando se trata de **retribuciones asociadas a la propia prestación artística o deportiva** –la **imagen de la que no se puede separar** el propio artista o deportista cuando realiza su actuación- no tiene lugar, en sentido estricto, ninguna cesión del derecho de imagen, sino que la imagen supuestamente cedida forma parte inseparable del desempeño de la propia actividad artística o deportiva. Por tanto, si un artista o deportista por mor de una actuación percibe una remuneración superior **por motivo de su notoriedad no podría segregarse**, siendo en su totalidad una renta incluida en el perímetro del artículo 17 del CF.

- Rentas derivadas del **patrocinio** de un espectáculo o acontecimiento deportivo o artístico.

De nuevo, se trata de rentas que se considerarán como artísticas o deportivas cuando exista una estrecha relación con la actuación deportiva o artística realizada en un determinado Estado. Así, por ejemplo, existe dicha conexión cuando los contratos que regulan el régimen jurídico del patrocinio hagan mención o referencia a obligaciones que ha de asumir el artista o deportista – ya sea forma directa o indirectamente a través de una persona o entidad interpuesta – en el transcurso de la actuación (por **ejemplo**, pagos a un deportista por **llevar durante un torneo el logo, la marca o nombre del espónsor en la camiseta**).

- Rentas por **suministros de equipos, servicios** y otras prestaciones necesarias (actividades de producción) para la realización de un concierto.

La remuneración obtenida por las entidades no residentes dedicadas a las actividades de producción (escenario, iluminación, equipos y técnicos de sonido, transportes de los equipos y del personal técnico, etc.) no se deriva de la actuación del artista, con lo cual dichas rentas conservaran, generalmente, su naturaleza de beneficios empresariales (artículo 7 del CF). No obstante, esta regla general debe interpretarse **respetando la proporcionalidad y razonabilidad** de las retribuciones vinculadas con tales prestaciones accesorias respecto al montante de la remuneración derivada de la actuación personal artística o deportiva. No debe olvidarse que el elemento más valioso del evento viene representado por la actuación del artista o deportista, y, por tanto, debe atraer la mayor parte de las rentas derivadas en consecuencia. Una interpretación alejada de estos parámetros podría suscitar la inclusión de dichas rentas accesorias, si se encuentran sobredimensionadas, dentro del marco del artículo 17.

A estos efectos, conviene tener presente, para establecer el perímetro de las rentas vinculadas a la actuación personal del artista o deportista, que el término “actuación” no debe limitarse a la mera interpretación corporal del actuante, sino que razonablemente debiera comprender todos los elementos sin cuya contribución la actuación personal sería inviable (instrumentos, proyecciones audiovisuales u otros elementos técnicos) y el espectáculo carecería de singularidad.

- Rentas derivadas de la **cancelación de un evento**.

Estas rentas no serán consideradas rentas del artículo 17 del Modelo de Convenio, en la medida en que no derivan de una actuación efectiva de naturaleza artística o deportiva, sino que tienen un componente indemnizatorio. Se encuadrarían en los artículos 7 o 15 del Modelo de CF de la OCDE.

- Rentas satisfechas por servicios de restauración o catering, transporte y, en general, por **servicios colaterales al evento**.

Estas rentas habrán de calificarse como rentas empresariales ubicadas en el entorno del artículo 7 del Modelo de CF.

Por último, siendo un asunto concerniente tanto a la renta directa de la actuación como a las estrechamente relacionadas con la misma, en ocasiones su regulación se plasma en **contratos que recogen prestaciones de distinta naturaleza bajo una retribución única**; por ejemplo, prestaciones de carácter deportivo para un club o escudería, cesión de los derechos de imagen del deportista para su utilización por dicho club o escudería, participación obligatoria del deportista en actividades de marketing o promocionales, asistencia a ruedas de prensa, etc.

Cuando se esté en presencia de **contratos complejos** en los que no se atribuya a cada prestación diferenciada una retribución asimismo diferenciada, sin perjuicio de un análisis específico de cada contrato, deberá tenerse presente también un **criterio de razonabilidad**, de modo que, si la prestación dominante es la artística o deportiva, ésta debería incorporar una parte significativa de la retribución total.

4.2. Imputación territorial de las rentas

Cuando el artista o deportista actúa en régimen de independencia y es contratado exclusivamente para uno o varios espectáculos o acontecimientos deportivos en territorio español, la imputación de ingresos no suele ser problemática, porque normalmente suele fijarse una retribución fija y/o variable en el contrato correspondiente, en concepto de honorarios.

Asimismo, las rentas estrechamente vinculadas con una actuación específica en territorio español están sometidas a tributación por IRNR. Por ejemplo, los premios por ganar una competición o las dietas pagadas a los participantes de un torneo o una estancia de preparación previa a una actuación.

No obstante, pueden presentarse **situaciones en las que la imputación territorial es menos clara**. Así, a título de ejemplos:

- Con frecuencia un artista o deportista es contratado para realizar una **gira que comprende actuaciones dentro y fuera del territorio español** recibiendo como contrapartida una **retribución global única**. Ni la norma interna española ni los Comentarios al artículo 17 del MCOEDE dan un criterio sobre cómo distribuir las rentas generadas entre las distintas jurisdicciones donde se realizan las actuaciones retribuidas globalmente. No obstante, viene siendo práctica frecuente la imputación aplicando un **criterio razonable de proporcionalidad**: este podría ser la **relación entre el número de eventos deportivos, actuaciones o espectáculos realizados en España** por comparación **con el número total** de eventos amparados por la retribución global.
- Otra situación que requiere un criterio práctico de imputación singular es aquella en que el **artista o deportista percibe sus retribuciones en forma de sueldo y no por actuación** o acontecimiento deportivo o artístico. Esta circunstancia es frecuente tratándose de actuaciones deportivas en equipo o en el caso de orquestas o similares, en que se produce una retribución con carácter colectivo. De nuevo un **criterio de razonabilidad y proporcionalidad** podría considerar obtenida en territorio español la porción de sueldos equivalente a la **proporción** que se hallan las **rentas** obtenidas colectivamente procedentes **de las actuaciones celebradas en territorio español respecto de la totalidad** de las rentas obtenidas en el período considerado.

5) SOCIEDADES INTERPUESTAS Y MEDIDAS ANTIABUSO

En ocasiones la renta derivada de la actuación deportiva o artística **no es percibida por el propio deportista o artista sino por un tercero**; de ordinario, una sociedad que puede guardar más o menos relación con el sujeto.

En estos casos debe tenerse presente siempre la existencia de una **cláusula** contenida en el **artículo 13 del TRLIRNR** en cuya virtud la sujeción de las rentas artísticas o deportivas se produce, aun cuando se atribuyan a persona o entidad interpuesta.

Por su parte, en la **normativa bilateral** una mayoría de CF contiene un mandato de naturaleza similar en el **párrafo 2 del artículo 17**, que permite igualmente someter a gravamen la renta artística o deportiva aun cuando sea percibida por un tercero, usualmente, una entidad interpuesta.

En suma, la naturaleza de la renta artística o deportiva y su tratamiento fiscal no se van a alterar por el hecho de que no sea percibida directamente por la persona o personas físicas que realizan la actuación artística o deportiva.

La **doctrina administrativa y de los tribunales**³ viene considerando que dichas rentas artísticas o deportivas pueden ser gravadas en España, **aun cuando medie una sociedad interpuesta y** concurra un CF en el que **no se contemple de modo expreso** la mencionada cláusula antielusión contra dichas entidades intermedias.

Dicha interpretación se alinea con los Comentarios a los artículos 1 y 17 del Modelo de CF según los cuales dicho gravamen cabe en la medida en que las normas domésticas, como ocurre en el caso español, contengan ese mandato antiabuso de dicha naturaleza, tal como refleja el artículo 13.1.b.3.º TRLIRNR, aun cuando la norma bilateral no se pronuncie expresamente al respecto.

Dicha pauta de calificación y sujeción se aplicará **con independencia** de que la sociedad interpuesta que recibe las rentas **haya sido creada o no con efectos elusivos**. Esta consideración permite que su aplicación se extienda a los supuestos de orquestas, equipos profesionales deportivos, sociedades de gestión de artistas, por ejemplo; además de que proceda tratándose de entidades cuya interposición tiene carácter abusivo.

Como es obvio, cuando concurra una interposición societaria que tenga alcance fraudulento, a los mecanismos de calificación mencionados se unirían medidas generales antiabuso, como las previstas en la propia Ley General Tributaria.

La aplicación de dicho principio **no requiere probar una vinculación** entre el artista y la entidad que obtiene las rentas, **o que la entidad beneficiaria esté controlada** por el artista o deportista. Tampoco será necesario probar que el artista recibe o no algún pago de la entidad. No obstante, hay que tener siempre presente las posibles particularidades que pueda presentar un Convenio en concreto.

Las actuaciones administrativas de regularización en tales casos podrán tener lugar cerca de los obligados a practicar retención o de las mencionadas entidades, a no ser que concurran supuestos en los que proceda desconocer a dichas entidades.

6) PARÁMETROS GENERALES DE TRIBUTACIÓN

Aunque el objetivo de esta nota no alcanza al detalle de las coordenadas de imposición efectiva propias de las rentas obtenidas por artistas y deportistas no residentes, sí cabe puntualizar alguna cuestión en esta materia.

A sabiendas de que, como ocurre con las restantes rentas derivadas de actividades económicas, el **tipo impositivo aplicable** desde 2015 será el

³ Tribunal Supremo, en sentencias de 11 de junio de 2008, 13 de abril de 2011, de 28 de marzo de 2012 y de 28 de febrero de 2013.

general - 24%-, salvo que se trate de residentes en otros Estados de la Unión Europea o pertenecientes al Espacio Económico Europeo (EEE) con efectivo intercambio de información -19%-, conviene efectuar dos precisiones.

Por un lado, que la determinación de la **base imponible** vendrá representada con carácter general por el **importe íntegro** de las rentas (y en todo caso esta magnitud será el importe sobre el que se practique la retención por parte del pagador del rendimiento).

No obstante, la base imponible **puede admitir** deducción de **determinados gastos** –muy concretos y, de ordinario, poco relevantes, tratándose de rentas artísticas o deportivas⁴-, y, particularmente, cuando el contribuyente reside en el ámbito comunitario o en el EEE con intercambio efectivo de información, cabe la deducción de gastos **directos e indisociables de la actividad generadora de los rendimientos**, en los términos previstos, dependiendo de la condición del perceptor, en la LIS o en el IRPF.

En segundo lugar, debe tenerse presente que la base imponible objeto de tributación en España debe alcanzar unas **cotas de razonabilidad y de proporcionalidad**, teniendo presente el conjunto de rentas que derivan de una actuación de naturaleza deportiva y, muy especialmente, de naturaleza artística.

La Administración tributaria ha reaccionado, y esta reacción ha sido respaldada por los tribunales, cuando se ha advertido un **sobredimensionamiento manifiesto de las rentas periféricas a la actuación artística o deportiva** –ajenas al artículo 17-, en detrimento de la cuantía de las rentas, directa o indirectamente, consideradas como derivadas de la actuación artística o deportiva, sometidas a tributación en España. La doctrina administrativa consultiva viene reiterando esta misma indicación.

Madrid, 28 de marzo de 2023

⁴ Gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros (artículo 24.2 TRLIRNR), en los términos precisados reglamentariamente.