

LA TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN EL MARCO DE LA IMPOSICIÓN DE LOS NO RESIDENTES Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Félix Alberto Vega Borrego*

I. INTRODUCCIÓN**

Los convenios para evitar la doble imposición (CDI) inciden significativamente en la tributación de los rendimientos del trabajo obtenidos por una persona en el país donde *no es residente a efectos fiscales*. En este trabajo analizaremos la tributación en el impuesto español sobre la renta de no residentes (IRNR) de los rendimientos del trabajo obtenidos por los no residentes teniendo en cuenta esencialmente cómo inciden los CDI celebrados por España. Como es sabido, los CDI españoles siguen principalmente el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MC OCDE).¹

Desde la perspectiva de la tributación del no residente, la aplicación de un CDI tiene como principal objetivo determinar si se permite o no al Estado de la fuente gravar la renta correspondiente. Cuando en materia de rendimientos del trabajo el MC OCDE atribuye derecho de imposición al Estado de la fuente, dicho Modelo utiliza un sistema de *distribución compartida ilimitada*. Ello supone que ese Estado podrá exigir el impuesto que se derive de su Derecho interno sin tener, en principio,

* Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad Autónoma de Madrid.

** Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto DER2009-09413, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y el FEDER. Se trata de una versión actualizada del trabajo publicado en la 4ª edición del libro *Fiscalidad Internacional* editado en España por el Centro de Estudios Financieros.

¹ Las referencias al MC OCDE, y a sus Comentarios, salvo que se diga expresamente lo contrario, se realizan a la versión de 2010.

ninguna otra limitación, a diferencia de lo que sucede en materia de dividendos e intereses (artículos 10 y 11 MC OCDE, pues existe un techo de imposición) o con la tributación del establecimiento permanente (artículo 7.3 MC OCDE, en la medida en que el gravamen debe recaer sobre el beneficio, lo cual impide que el impuesto recaiga sobre rendimientos íntegros).² Cuando el Estado de la fuente pueda gravar la renta, el Estado de residencia deberá eliminar la doble imposición conforme a los métodos de imputación o exención que regulan las letras A y B del artículo 23 MC OCDE. Veremos también que en algún supuesto, concretamente cuando sea aplicable el artículo 19 MC OCDE, se atribuye al Estado de la fuente el derecho a gravar exclusivamente los rendimientos.

Aquí, como se ha dicho, sólo nos ocuparemos de la tributación de los rendimientos del trabajo en el país donde el contribuyente es no residente. No estudiaremos, por lo tanto, la tributación de esos rendimientos en el Estado de residencia. No obstante, conviene significar que para el Estado de residencia la posibilidad de que la renta haya estado o no sujeta a tributación en el Estado de la fuente tiene también especial importancia, en la medida en que, existiendo un CDI, el Estado de residencia en principio sólo tendría obligación de permitir, por ejemplo, la deducción del impuesto soportado en el extranjero, en aquellos casos en los que el CDI atribuya efectivamente potestad de gravamen al Estado de la fuente. Por el contrario, cuando ello no fuera así, el Estado de residencia no debería tener obligación de otorgar tal deducción. Esta es la posición de la Dirección General de Tributos (DGT) en varias consultas sobre la aplicación de la deducción por doble imposición internacional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).³

² VOGEL (1997), Pág. 886.

³ Vid. la consulta de la DGT de 7 de abril de 2000, nº 802/2000 (NFC011139), que se refiere a un residente en España que obtuvo una renta en Reino Unido (pensión) soportando allí un impuesto improcedentemente porque el CDI Reino Unido-España (1975, artículo 18) reserva al Estado de residencia (España) el derecho exclusivo de gravamen. La DGT considera que no puede deducirse del IRPF español el impuesto pagado en Reino Unido debiendo *“pedir [el contribuyente] a las autoridades fiscales del Reino Unido la devolución del impuesto satisfecho en dicho país por la pensión, dado que el Convenio no permite la tributación de la misma en el Reino Unido”*. Vid. CALDERÓN (2009b), Pág. 524.

El MC OCDE no contempla un régimen unitario para todos los rendimientos del trabajo como sucede, al menos formalmente, en el IRPF español de los residentes. El MC OCDE se ocupa fundamentalmente de los *rendimientos derivados del trabajo dependiente*, estableciendo un régimen diferente en función de que aquél se realice para el sector privado (artículo 15.2), el sector público (artículo 19.1) o, dentro del sector privado, cuando se trate de personas que trabajan a bordo de un buque o aeronave explotados en el tráfico internacional (artículo 15.3). Estos preceptos se refieren solamente a los rendimientos que obtiene el contribuyente cuando está en activo, siendo los artículos 18 y 19.2 los que se ocupan de regular el régimen de las pensiones percibidas como consecuencia del desarrollo de un trabajo dependiente anterior, bien en el sector privado, bien el sector público.

Como veremos, el ámbito de aplicación de estos preceptos no alcanza a todos los supuestos que en el Derecho español se califican como rendimientos del trabajo, por lo menos a efectos del IRPF, a tenor de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF). Eso supone que el concepto de rendimientos del trabajo del Derecho español no coincide plenamente con las rentas que el MC OCDE regula en sus artículos 15, 18 y 19, todo ello sin perjuicio de que el MC OCDE prevea, por ejemplo, una regla para las rentas percibidas por la participación en el órgano de administración de una entidad (artículo 16), rentas que en España reciben la calificación de rendimientos del trabajo cuando las percibe una persona física (artículo 17.2.e LIRPF). Al mismo tiempo, el MC OCDE en algunos casos establece regímenes específicos para determinadas rentas, como es el caso de artistas o deportistas (artículo 17 MC OCDE), que se aplican con independencia del carácter dependiente o independiente de la actividad personal que genera la renta.⁴

De lo anterior puede observarse que el concepto de rendimientos del trabajo, que en el ámbito del IRPF español parece tener un régimen unitario, se descompone a la hora de aplicar los CDI que siguen el MC OCDE. De hecho, este mismo fenómeno se produce también, en cierto modo, en la propia normativa española de la imposición de los no residentes prevista en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR (LIRNR).

⁴ PEZZATO (2009), Pág. 51.

Aquí analizaremos los preceptos del MC OCDE que afectan a la tributación en España de los rendimientos del trabajo obtenidos por no residentes, que no siempre se tratarán, como veremos, bajo la óptica de artículos 15, 18 y 19 del MC OCDE. Es más, existe un buen número de supuestos que bajo la normativa española son rendimientos del trabajo, tanto en el IRPF como en el IRNR, que difícilmente tienen cabida en dichos preceptos del MC OCDE y que, salvo que exista una disposición específica en el CDI correspondiente, deberán ser tratados en el ámbito del CDI como “*otras rentas*” (artículo 21 MC OCDE). Como es sabido, este precepto funciona en el marco del MC OCDE como una cláusula de cierre, y desde el punto de vista de la tributación en el Estado de la fuente tiene gran relevancia, porque la regla general es que las “*otras rentas*” sólo pueden estar sujetas a imposición en el Estado de residencia -ello supone que el Estado de la fuente no podrá gravarlas-. Aunque es cierto que el artículo 21.2 MC OCDE atribuye al Estado de la fuente la posibilidad de gravar las “*otras rentas*” cuando exista un establecimiento permanente, consideramos que esta excepción tiene escasa trascendencia cuando se trata de rendimientos del trabajo, entendidos en un sentido amplio, habida cuenta de que serán excepcionales los casos en los que se pueda apreciar que este tipo de rendimientos se obtienen a través de un establecimiento permanente.

Como consecuencia de lo anterior, antes de entrar a analizar los preceptos relevantes del MC OCDE (artículos 15, 18 y 19), parece conveniente que realicemos un análisis somero del régimen de los rendimientos del trabajo en el IRNR.

2. LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN EL IMPUESTO ESPAÑOL SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR): CALIFICACIÓN, PUNTOS DE CONEXIÓN Y CUANTIFICACIÓN

Aunque *a priori* el artículo 17 de la LIRPF parece establecer un régimen unitario de los rendimientos del trabajo, enseguida se advierte que ello no es siempre así. En materia de retenciones e ingresos a cuenta existen importantes excepciones a dicho régimen unitario (artículo 78 RIRPF),⁵ al igual que sucede con la aplicación de las reducciones por irregularidad (artículo 18 LIRPF) y las reducciones por obtención de

⁵ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF).

rendimientos del trabajo (artículo 20 LIRPF).

Aquí queremos referirnos a las diferencias que afectan al propio concepto de rendimientos del trabajo que prevé el artículo 17 LIRPF, pues este precepto distingue entre dos tipos de rendimientos: los *rendimientos del trabajo por naturaleza* y los *rendimientos del trabajo por expresa decisión legal*. Los primeros son definidos por el artículo 17.1 LIRPF como: “*las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas*”. En esta primera categoría se encuentran, fundamentalmente, los supuestos en los que en la relación existente entre el pagador y el perceptor de la renta concurren las notas de dependencia y ajenidad propias del contrato de trabajo o de las relaciones estatutarias. Así lo ha interpretado la DGT en un buen número de consultas, de la que destacamos por su claridad la de 22 de diciembre de 2008, nº V2465/2008 (NFC031604): “*los rendimientos del trabajo regulados en el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto [son los] obtenidos como consecuencia de una relación laboral o estatutaria, caracterizada esta por notas de dependencia y ajenidad*”.

Los conceptos de dependencia y ajenidad son conceptos propios del Derecho del Trabajo. Su finalidad es determinar cuándo nos encontramos ante una relación de laboral. Con carácter general, para apreciar si concurre dependencia (o subordinación) es necesario comprobar que el trabajo realizado por un sujeto se desarrolla en el ámbito de la organización y bajo la dirección de otra persona, el empleador o empresario. De hecho, la existencia de dependencia o subordinación es el rasgo esencial que permite diferenciar la relación laboral de otras prestaciones de trabajo, característica ésta última que el Derecho español comparte con el resto de los ordenamientos jurídicos occidentales.⁶ Por otro lado, el requisito de la ajenidad se caracteriza porque los resultados del trabajo se incorporan al patrimonio de la persona para la que se realiza ese trabajo (empleador o empresario), asumiendo este último, al mismo tiempo, los resultados económicos favorables o adversos, sin que el trabajador se vea afectado por el mismo, ni exista participación

⁶ SÁNCHEZ-RODAS (2002), Pág. 41.

suya en el riesgo económico.⁷

Por su parte, en el artículo 17.2 LIRPF se prevén los *rendimientos del trabajo por expresa decisión legal*, que se caracterizarían por tratarse de rentas que, si bien pueden retribuir en algunos casos el trabajo personal, dicho trabajo no se presta concurriendo, necesariamente, dichas características (dependencia y ajenidad). En efecto, la lista de supuestos que según el artículo 17.2 LIRPF reciben la calificación de rendimientos del trabajo es muy variada (prestaciones derivadas de sistemas públicos y privados de previsión social, becas, retribución por impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, pensiones de alimentos y compensatorias, etc.) y difícilmente puede advertirse alguna característica que los identifique como un grupo unitario, salvo la de que todos *sean rendimientos del trabajo porque la Ley así lo establece*.

La doctrina de la DGT ha insistido en reiteradas ocasiones en esta distinción por diferentes motivos. Sin la intención de agotar aquí este análisis, fundamentalmente esa distinción ha tenido por finalidad dejar bien claro que sólo los rendimientos del trabajo por naturaleza y no, por tanto, los rendimientos del trabajo por expresa decisión legal, pueden disfrutar de los dos regímenes siguientes: a) de la exención contenida en el artículo 7.p) LIRPF, prevista para los rendimientos del trabajo derivados de desplazamientos al extranjero;⁸ y b) del régimen de dietas

⁷ Sobre los conceptos de dependencia y ajenidad *vid.* VVAA (2006), Págs. 210 a 212. Hay que tener en cuenta también que, desde este punto de vista, entre la relación laboral o funcionarial no existen materialmente diferencias pues, como ha señalado la doctrina, “*todo intento de diferenciación material entre la relación laboral y la funcionarial respecto al contenido esencial de las prestaciones resulta inútil. En ambas se dan las notas que caracterizan la relación laboral: voluntariedad, ajenidad, dependencia y retribución*”. *Vid.* SÁNCHEZ-RODAS (2002), Pág. 48.

⁸ La consulta de la DGT de 30 de julio de 2003, nº 1087/2003 (NFC026188) se refiere a la imposibilidad de aplicar el artículo 7.p) LIRPF a las retribuciones de los administradores de entidades no residentes en España, señalando que “[no es aplicable la exención], ya que tampoco estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre su empresa y la destinataria de sus servicios, sino de un desplazamiento realizado por el administrador de la entidad, quién no tiene con su empresa una relación de la que quepan predicar los requisitos de dependencia y [ajenidad] que configuran las relaciones laborales por cuenta ajena”. *Vid.* ESPINOSA (2007), Pág. 813.

y asignaciones para gastos de viajes exceptuadas de tributación.⁹

Esta distinción que realiza la DGT en el ámbito del IRPF tiene, como veremos, gran utilidad en el marco de los CDI, pues cuando el MC OCDE habla de los rendimientos del trabajo sólo se refiere a los que se derivan de una relación de dependencia entre el pagador y el perceptor (artículos 15 y 19.1 MC OCDE), o bien a las pensiones, que tienen su origen precisamente en la existencia de una relación previa de dependencia (artículos 18 y 19.2 MC OCDE). Con ello podemos anticipar que, en nuestra opinión, no todos los supuestos que la normativa española conceptúa como rendimientos del trabajo tienen cabida en los artículos 15, 18 y 19 MC OCDE, lo que llevará, en ocasiones, a que dichas rentas tengan que tratarse conforme al régimen de “*otras rentas*” (artículo 21 MC OCDE), salvo que el CDI que sea objeto de aplicación tenga una regla específica.

Obviamente, incluso en el propio ámbito del IRPF, la calificación de un rendimiento del trabajo como del artículo 17.1 LIRPF (por naturaleza) o como del artículo 17.2 de la misma norma (por expresa decisión legal), puede resultar compleja, no tanto por la definición y el alcance de los conceptos que utiliza la normativa del IRPF, sino por la propia configuración de la relación que genera la renta. Como botón de muestra cabe hacer referencia a las rentas obtenidas por la concesión de determinadas ayudas o becas públicas para la formación del personal investigador universitario.

Como se desprende de la Exposición de Motivos del Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación (RD 63/2006), hasta la aprobación de esta norma las ayudas concedidas bajo este tipo de programas se configuraban como becas y, a efectos del IRPF, se trataban como rendimientos del trabajo, pero no como rendimientos del trabajo por naturaleza, sino como rendimientos del trabajo por expresa decisión legal, dado que el de las becas es uno de los supuestos que prevé el artículo 17.2 LIRPF (letra “h”). Sin embargo, tras la aprobación del RD 63/2006, estas

⁹ Regulado en los artículos 17.1.d) LIRPF y 9 RIRPF. Vid. las consultas de la DGT de 12 de marzo de 1996 (NFC003049), de 18 de noviembre de 2002, nº 1770/2002 (NFC017528) y de 22 de marzo de 2005, nº 130/2005 (NFC020597), entre otras.

ayudas, que normalmente tienen una duración de cuatro años, exigen la celebración de un contrato laboral (artículo 8), pues como dice la propia Exposición de Motivos, *“cuando el personal investigador ya tiene acreditada administrativamente una formación avanzada, a través del correspondiente Diploma de Estudios Avanzados o del documento administrativo que lo sustituya, la actividad de dicho personal investigador aprovecha, fundamentalmente, al centro, organismo o universidad de adscripción, concurriendo los elementos definitorios de una relación laboral de acuerdo con el Estatuto de los Trabajadores”*. En la fase anterior, estas ayudas adoptan la forma de becas, pues como también dice la propia Exposición de Motivos, *“la exclusión del personal investigador en formación de beca del régimen jurídico laboral se hace sólo con carácter declarativo, por cuanto que la nota esencial y diferencial que concurre es su primordial finalidad de facilitar el estudio y formación del becario, sin que conlleve ninguna aportación al centro, organismo o universidad de adscripción, aquí no concurren, por tanto, todos los elementos exigidos para el nacimiento de una relación laboral”*.

En relación con el IRNR, la normativa vigente no contempla un concepto propio de rendimientos del trabajo, por lo que el alcance de dicho concepto coincide, en principio, con el previsto en la LIRPF, al establecerlo así el propio artículo 13.3 LIRNR: *“para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la [LIRPF]”*.

La LIRNR (artículo 13.1) establece una serie de criterios para determinar cuándo una renta se entiende generada o producida en España. Como este precepto no contempla un concepto propio de rendimientos del trabajo (artículo 13.1.c LIRNR), debemos entender, por aplicación del artículo 13.3 LIRNR, que el concepto de rendimientos del trabajo en el marco del IRNR coincide con el de la LIRPF (artículo 17). Es verdad, no obstante, que existe alguna excepción, como es el caso de los rendimientos derivados de la cesión de derechos de autor, pues en el marco del IRPF cuando el perceptor es, a su vez, el autor, y no obtiene dichos derechos en el marco de una actividad económica, aquéllos se tratan como rendimientos del trabajo (artículos 17.2.d y 25.4.a LIRPF). En cambio, en el ámbito del IRNR estos rendimientos se califican como canon a tenor de lo que dispone el artículo 13.1f.3º LIRNR: *“tienen la*

consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de: Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas". Esta calificación implica que para determinar si esta renta se ha obtenido en España habrá que acudir al punto de conexión establecido para los cánones y no al que se contempla para los rendimientos del trabajo. No obstante, sin perjuicio de esta excepción, puede afirmarse que *el concepto de rendimientos del trabajo en el ámbito del IRNR coincide sustancialmente con el previsto en el IRPF*.

En el IRNR, a diferencia del tratamiento aparentemente unitario que se prevé en el IRPF, se observa una cierta atomización del régimen de los rendimientos del trabajo como consecuencia de que se establecen diferentes puntos de conexión en función del tipo de rendimiento del trabajo de que se trate. Aunque con algunas diferencias, este fenómeno (de atomización) que se observa en el IRNR se alinea con el régimen de los rendimientos del trabajo (en un sentido amplio) que prevé el MC OCDE.

Así, las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, que cuando son percibidas por una persona física se califican como rendimientos del trabajo, cuentan con un punto de conexión propio: son de fuente española cuando la entidad en que desarrollan dichas funciones reside en España (artículo 13.1.e LIRNR). Las prestaciones derivadas de sistemas públicos y privados de previsión social, que en el ámbito del IRPF tienen la condición de rendimientos del trabajo por expresa decisión legal (artículo 17.2.a LIRPF), también cuentan con un punto de conexión propio en el IRNR: el artículo 13.1.d) LIRNR considera que son de fuente española, bien cuando derivan de un empleo prestado en territorio español, bien cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste. Estos dos criterios se aplican también a las pensiones compensatorias y por alimentos (artículos 13.1.d LIRNR y 17.2.f LIRPF).

Los criterios hasta ahora indicados se refieren todos ellos a rendimientos del trabajo que en el ámbito del IRPF lo son por expresa decisión legal (artículo 17.2 LIRPF). Para el *resto de rendimientos del trabajo por expresa decisión legal y los rendimientos del trabajo por naturaleza* (artículo 17.1 LIRPF), el artículo 13.1.c) LIRNR contempla un único punto de

conexión. En este sentido, aunque el ámbito de aplicación no es siempre coincidente, la LIRNR utiliza un criterio similar al previsto en el artículo 15 MC OCDE: *los rendimientos son de fuente española si la actividad personal que los ha generado se ha desarrollado en España*. Como veremos al hilo del artículo 15 MC OCDE, este punto de conexión precisa que exista un desplazamiento efectivo al territorio de un Estado, en este caso, el español, a fin de que pueda considerarse que la renta se ha generado en su territorio.

No obstante, la LIRNR sigue contemplando, además del criterio anterior, el “*criterio del pagador*”. Este criterio provoca que la renta sea de fuente española si es satisfecha por un residente en España o un establecimiento permanente situado en territorio español. Se trata de un punto de conexión excesivamente amplio, lo cual explica que haya sido muy criticado por la doctrina, lo que ha provocado que a partir del 1 de enero de 2003 sólo se aplique a *determinados rendimientos del trabajo*.¹⁰ La LIRNR sólo prevé la regla del pago, *aunque con algunas correcciones*, cuando se trata de retribuciones públicas satisfechas por la Administración (española) o bien de retribuciones por razón de un empleo ejercicio a un bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional¹¹ -cuando quien realiza el pago es un residente en España o un establecimiento situado en territorio español-. El mantenimiento de este criterio se justifica, entre otros motivos, por el hecho de que el MC OCDE, en estos casos, permite al Estado de la fuente gravar estas rentas utilizando el mismo criterio (*vid.* artículos 15.3 y 19.1 MC OCDE). Con todo, la propia norma española renuncia a gravar estas rentas cuando el trabajo se ha prestado íntegramente en el extranjero y los rendimientos están sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero (artículo 13.1.c LIRNR).

Este proceso de atomización del régimen de los rendimientos del trabajo en el IRNR también se manifiesta en los tipos de gravamen. Determinados rendimientos del trabajo están sujetos a un tipo de grava-

¹⁰ AAVV (2003), Págs. 205 y 206 y la consulta de la DGT de 20 de febrero de 2004, nº 350/2004 (NFC018883).

¹¹ En este caso la renta es de fuente española cuando el pago lo realiza una persona física que realice actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste (artículo 13.1.c.3º LIRNR).

men proporcional reducido (2 por 100 u 8 por 100)¹² si se compara con el tipo del 24 por 100 que se aplica con carácter general a *todos* los rendimientos obtenidos por un no residente sin establecimiento permanente (artículo 25.1.a LIRNR).¹³ Igualmente, para las pensiones la LIRNR prevé la aplicación de un tipo progresivo que llega hasta el 40 por 100 (artículo 25.1.b LIRNR).

Finalmente, por lo que respecta a la *cuantificación de la base imponible*, en principio no existen diferencias entre los distintos tipos de rendimientos del trabajo. La LIRNR establece que la base imponible está constituida por el importe íntegro, que se cuantificará conforme a la LIRPF (artículo 24.1 LIRNR). En virtud de ello hay que entender, por ejemplo, que son aplicables a los no residentes, en materia de rendimientos en especie, los supuestos de no sujeción o exención del artículo 42.2 LIRPF, y las reglas de valoración objetiva del artículo 43 LIRPF.¹⁴ Con ello los no residentes pueden utilizar algunas de las ventajas que puede tener este régimen. No obstante, para que pueda utilizarse eficientemente esta oportunidad, es necesario que el perceptor de la renta cuente con un plan o sistema de retribución flexible. Estos planes o sistemas se caracterizan por la modificación o novación del contrato existente, cambiando la composición del sistema retributivo sustituyendo retribuciones dinerarias por retribuciones en especie. En ocasiones las retribuciones en especie se sustituyen por otras diferentes.¹⁵ Un ejemplo pondrá de relieve lo anterior:

¹² Se aplica el 2 por 100 cuando se trata de los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral (artículo 25.1.g LIRNR). Se aplica el 8 por 100 cuando se trata de rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes por el IRPF, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, y cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.

¹³ No obstante, durante los años 2012 y 2013 el tipo aplicable será del 24,75 por 100. *Vid.* la disposición final 4ª del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

¹⁴ GARCÍA CARRETERO (2006), Pág. 57.

¹⁵ Sobre la calificación como rentas dinerarias o en especie de estas retribuciones

Ejemplo: Un trabajador se desplaza a España durante seis meses. El CDI permite a España gravar la renta que obtendrá durante el desplazamiento. A tal efecto tiene asignada una cantidad de dinero para atender los gastos de alojamiento, cantidad que, bien puede percibir directamente, bien puede configurarse como retribución en especie (RE). La configuración de esta retribución como RE puede tener ciertas ventajas. Pensemos que la vivienda elegida por el trabajador tiene un valor catastral de 150.000 €, revisado con posterioridad a 1994, y que el alquiler cueste durante seis meses 12.000 € (2.000 x 6). Si el empleador asume el pago del alquiler el beneficiario obtendría una RE que no se valora por lo que le cuesta al empleador el alquiler, sino por el 5 por 100 del valor catastral de la vivienda (artículo 43.1.1.º LIRPF). Al tratarse sólo de seis meses, la RE ascendería a 3.750 € (150.000 x 5 / 2). Sobre la RE el empleador debería realizar un ingreso a cuenta del 24 por 100, que ascendería a 900 €, y que podría repercutirse al beneficiario con cargo a la parte de su retribución que percibe como renta dineraria (artículos 13.4 RIRNR).¹⁶ Con ello se consigue que el perceptor en vez de tributar por los 12.000 € al 24 por 100 (2.880 €), si pagara él directamente el alquiler, tenga sólo que tributar por 3.750 €. Lógicamente el empleador del monto total de la retribución dineraria le descontaría los 12.000 €, y sobre la restante retribución dineraria se le repercutiría el ingreso a cuenta de 900 €. Con ello el trabajador se estaría ahorrando 1.980 € de IRNR (2.880 - 900).

Finalmente, respecto a la cuantificación, debería admitirse la aplicación a los no residentes del régimen de gastos de locomoción y dietas de manutención y estancia exceptuadas de tributación, pues la LIRPF los trata como supuestos de no sujeción (artículo 17.1.d LIRNR).¹⁷ Sin

vid. la consulta de la DGT de 6 de junio de 2008, nº VI171/2008 (NFC030310).

¹⁶ Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RIRNR). No obstante, durante los años 2012 y 2013 el tipo aplicable será del 24,75 por 100. *Vid.* la disposición final 4ª del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

¹⁷ Esta afirmación la referimos, al menos, a los no residentes que obtienen rendimientos del trabajo que, a efectos del artículo 17.1 LIRPF, pueden calificarse

embargo, la DGT y algunas resoluciones judiciales han denegado tal posibilidad, con el argumento de que sólo está previsto este régimen para los residentes en España.¹⁸ Sin duda, esta posición es discutible, sobre todo porque, si ésa es efectivamente la interpretación que se deriva del Derecho español, podría entenderse que la misma es contraria al Derecho comunitario cuando nos encontráramos ante personas amparadas por la libertad de circulación de trabajadores.¹⁹

3. LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN EL MC OCDE Y EN LOS CDI ESPAÑOLES

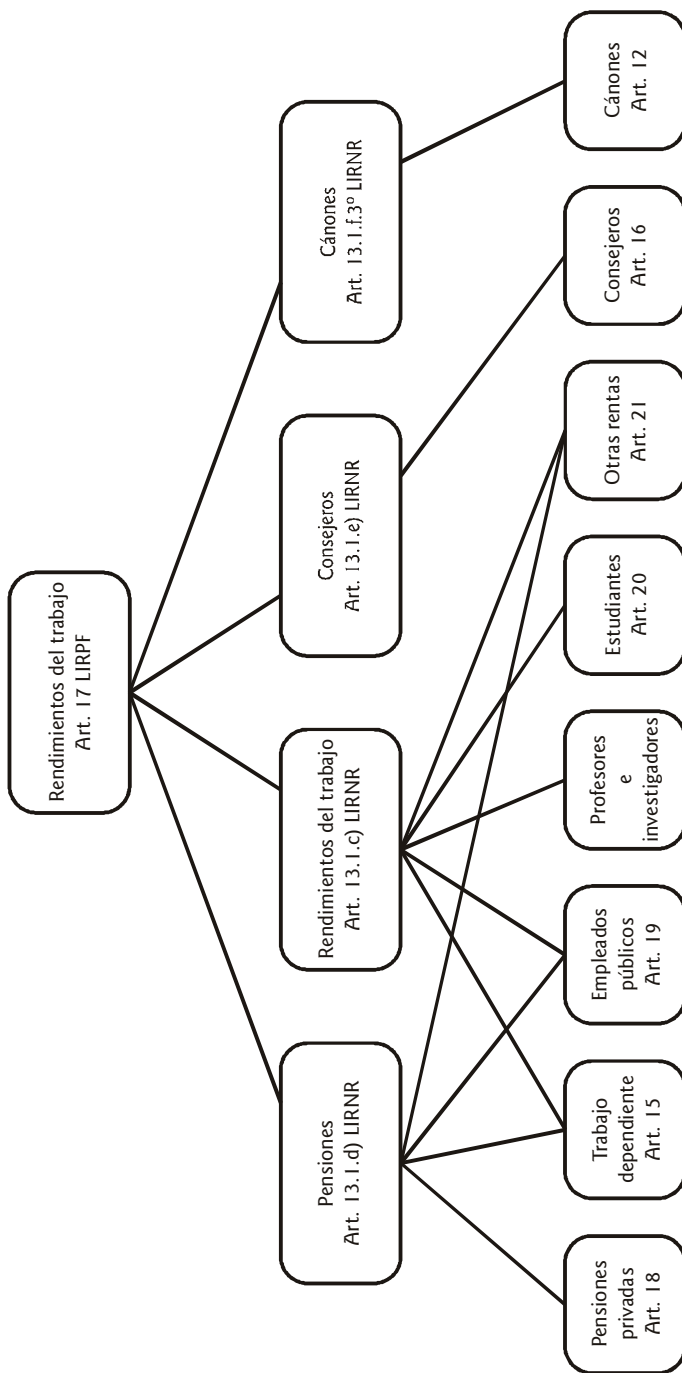
3.1. Introducción

El MC OCDE no contempla un régimen unitario para todos los supuestos que la LIRPF califica como rendimientos del trabajo. Por su parte, el fenómeno de atomización del régimen de este tipo de rentas es, en el ámbito del MC OCDE y los CDI españoles, más intenso del que se aprecia en el IRNR, como intenta poner de relieve el siguiente cuadro -el primer nivel se refiere a la LIRPF, el segundo a la LIRNR y, el tercero, al Modelo OCDE-:

como rendimientos del trabajo por naturaleza, dado que reiteradamente la DGT ha mantenido que dicho régimen no es aplicable a los rendimientos del trabajo por expresa decisión legal.

¹⁸ Respecto a la posición de la DGT, en AAVV (2003), Pág. 208, se mencionan las consultas de 27 de febrero de 1992 y 26 de mayo de 1997. Respecto a la jurisprudencia, *vid.* las sentencias de la Audiencia Nacional de 19 de diciembre de 2007, recurso 77/2007 (NFJ027274), de 2 de julio de 2009, recurso 94/2007 (NFJ035050) y 8 de octubre de 2009, recurso nº 253/2007 (NFJ036599). Aunque sin pretender abordar aquí esta cuestión, entendemos que este argumento sólo es aplicable a los “*gastos de manutención*”, porque al fijarse una cuantía diferente en función de que el desplazamiento se realice dentro del territorio español o al extranjero, el artículo 9.A.3 RIRPF parte de la premisa de que el contribuyente reside en España. Sin embargo, nada impide, si se cumplen los requisitos, aplicar a un no residente el régimen de asignaciones para gastos de locomoción y estancia exceptuados de tributación porque *en ningún momento* el artículo 9.A RIRPF exige que el perceptor sea residente en España.

¹⁹ Sobre la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en esta materia *vid.* RUIZ ALMENDRAL (2008), Págs. 7 y ss. y MARTÍN JIMÉNEZ/CALDERÓN (2009), Págs. 748 y ss.



Lógicamente la comprensión *completa* de este cuadro requiere conocer previamente el alcance de los preceptos del MC OCDE y de cada CDI en particular pues, por ejemplo, no todos los CDI españoles contiene una cláusula de profesores e investigadores.

No obstante, pondremos a continuación un ejemplo para facilitar su comprensión. Así, una beca en el ámbito de la LIRPF se calificaría como rendimiento del trabajo -normalmente como rendimiento del trabajador por expresa decisión legal pues presuponemos que no existe dependencia y ajenidad-. A efectos del IRNR, en caso de obtener la renta un no residente, el criterio de localización sería el previsto para los rendimientos del trabajo que no tienen criterio específico, lo cual precisaría que la actividad personal a la que se asocia la concesión de la beca tuviera que ser desarrollada en territorio español (artículo 13.1.c LIRNR). Cuando se trata de la aplicación del MC OCDE, en principio, si no puede considerarse que estamos ante un caso de trabajo dependiente, difícilmente podría sostenerse que se trata de rentas del artículo 15 MC OCDE. Si el CDI no tiene una cláusula de profesores (e investigadores), dicha beca debería tratarse conforme al régimen del artículo 21 MC OCDE, si bien en algún caso, en atención al tipo de beca de que se trate, podría calificarse como una renta del artículo 20 MC OCDE. La aplicación del artículo 21 MC OCDE, y en su caso la cláusula de profesores e investigadores, determinaría que el Estado de la fuente -donde se desarrolla la actividad a la que se asocia la concesión de la beca- no pueda gravar la renta. En cambio, si nos encontráramos en el marco del artículo 15 MC OCDE es posible que sí se permitiera al Estado de la fuente gravar la renta (*vid.* epígrafe 3.2.3).

En los epígrafes siguientes analizaremos los preceptos relevantes del MC OCDE y los CDI españoles que pueden afectar a las rentas que en la normativa española se conceptúan como rendimientos del trabajo. El aspecto más relevante desde la perspectiva de la tributación de los no residentes consiste en saber cuándo el MC OCDE atribuye competencia de gravamen, con carácter compartido (limitado o ilimitado) o exclusivo, al Estado parte del CDI donde el contribuyente *no es residente*.

3.2. Los rendimientos del trabajo dependiente en el MC OCDE: artículos 15 y 19.1

3.2.1. Concepto de trabajo dependiente

El artículo 15.1 MC OCDE señala que *“sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo [trabajo dependiente] sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo [trabajo dependiente] se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el empleo [trabajo dependiente] se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado”*.

De este precepto se deduce que las rentas derivadas de un empleo o trabajo dependiente (*employment*) sólo tributan en el Estado de residencia, salvo que el trabajo se haya desarrollado o ejercido en el Estado parte del CDI donde el contribuyente no es residente. A dicho Estado -en el que el *contribuyente no es residente pero desarrolla un trabajo*- se le denomina Estado de la actividad, precisamente porque el trabajo desarrollado en su territorio es el que ha generado la renta. En consecuencia, el Estado de la actividad es el Estado de la fuente.

Este precepto sólo se aplica cuando se trate de una renta obtenida por la prestación de un trabajo dependiente. No se aplica, como parece lógico, cuando la obtención de una renta obedece a una razón distinta a la de la prestación de un trabajo en régimen de dependencia. No obstante, aún cuando nos encontremos en el ámbito de aplicación del artículo 15, hay que tener en consideración que este precepto otorga carácter preferente a otras reglas del MC OCDE. Eso significa que las rentas afectadas se regirán por el precepto correspondiente y no por el artículo 15.

El primero de ellos es el artículo 16, que afecta a la retribución percibida por los miembros del consejo de administración de una entidad. En nuestra opinión, en estos casos, el artículo 16 no ocupa realmente una posición de preferencia, pues difícilmente puede considerarse que las rentas que regula pudieran tratarse como rentas del artículo 15, toda vez que no derivan de una relación de dependencia o del ejercicio de un empleo, y ello a pesar de que muchos Estados, como es el caso

español, califiquen estas rentas en su Derecho interno como rendimientos del trabajo.²⁰ Por lo tanto, en este punto la remisión que realiza el artículo 15.1 a favor del artículo 16 podría entenderse que es meramente declarativa. Otra cosa es, como se ocupan de señalar los Comentarios al MC OCDE, que un miembro de un Consejo de Administración de una entidad pueda realizar otras actividades para la misma como empleado.²¹ Las rentas que se perciban por esta actividad quedan al margen del artículo 16 del Modelo y, en la medida en que reúnan los requisitos del artículo 15, tributarán conforme a lo establecido en este precepto.

Más dudas plantea el artículo 18, referido a las pensiones cuyo origen está en el ejercicio de un trabajo dependiente anterior. En nuestra opinión, aquí también la remisión del artículo 15.1 tiene un alcance meramente carácter declarativo, pues el objeto de este precepto es regular las rentas que tengan causa o sean percibidas con motivo de la relación laboral mientras ésta perdure.²² Sin embargo, como veremos, es cierto que la aplicación de los artículos 15 y 18 puede resultar compleja, pues existen determinados supuestos en los que es discutible si la renta se ha producido durante o tras el cese del empleo, lo cual determina la aplicación de uno u otro precepto.²³ En cualquier caso, conviene poner de relieve también la relación entre ambos preceptos, porque en principio las únicas pensiones que se rigen por el artículo 18 son las que tienen su origen en un trabajo previo que haya reunido las características del trabajo dependiente al que se refiere el artículo 15.

El artículo 19 sí tiene, formal y materialmente, carácter preferente respecto al artículo 15, precisamente porque su apartado primero regula el mismo tipo de rentas, con la diferencia de que en el ámbito del artículo 19 el “*empleador*” es una Administración pública. Si no existiera este precepto, las rentas del artículo 19.1 se tratarían conforme al artículo 15 MC OCDE. Por su parte, con el artículo 19.2 sucede lo mismo que con respecto al artículo 18, ambos se refieren a las pensiones, estableciéndose un régimen diferente en función del carácter público o privado del trabajo dependiente anterior que ha generado la renta.

²⁰ FALCÓN/PULIDO (2010), Pág. 128.

²¹ Vid. los Comentarios al artículo 16 MC OCDE (para. 2).

²² CALDERÓN (2009a), Pág. 405.

²³ PEZZATO (2009), Pág. 65 y MARTÍN JIMÉNEZ (2009), Pág. 460.

Pues bien, el MC OCDE no contempla una definición de lo que debe considerarse empleo o trabajo dependiente a los efectos del artículo 15. Esta ausencia de definición podría entenderse como una remisión al Derecho del Estado que aplica el CDI, como establece *a priori* la regla de interpretación prevista en el artículo 3.2 MC OCDE. Si esto fuera así, podría llegarse a afirmar que cualquier renta que se califique como rendimiento del trabajo bajo el Derecho interno de un país, y *que no pudiera reconducirse a ningún otro precepto del MC OCDE*, debería tratarse como una renta del artículo 15. Sin embargo, en nuestra opinión, la remisión al Derecho interno, aunque pudiera entenderse de dicha manera, debe tener una finalidad distinta.

En este sentido, con carácter general, la doctrina ha sostenido que para poder encontrarnos ante rentas del artículo 15 debe existir entre el pagador y el perceptor una relación en la que concurran las notas de dependencia (subordinación) y ajenidad que describimos en un apartado anterior.²⁴ Y ello porque puede considerarse como un principio internacionalmente admitido que sólo existe una relación de empleo (*employment*) o dependencia cuando concurren las circunstancias que definen dichas características. En efecto, el Informe General de la reunión de la International Fiscal Association (IFA) de 1982 puso de relieve que la mayoría de los ordenamientos consideran que los trabajos dependientes se caracterizan esencialmente porque existe entre el empleado y el empleador un vínculo de subordinación, toda vez que el empleado se somete a su autoridad y dirección. En particular, señala el Informe, “[el trabajo dependiente existe cuando] *una persona, el empleado, pone a la disposición de otra persona, el empleador, su capacidad de trabajo, comprometiéndose a someterse, en el ejercicio de esa actividad, a la autoridad y las directrices del empleador. Así pues, el criterio decisivo es el grado de independencia personal y económica de que dispone el interesado en la realización de sus tareas y el elemento determinante reside en la relación de subordinación que existe o no entre el contribuyente y el que emplea sus servicios*”.²⁵

²⁴ Vid. VOGEL (1997), Pág. 891, LANG (2007), Pág. 17 y PEZZATO (2009), Pág. 55.

²⁵ COULOMBE (1982), Págs. 90 y 92. Este hecho también lo ponen de manifiesto PALAO/EDEN (2008), Pág. 2.

Como consecuencia de ello, puede afirmarse que el artículo 15 MC OCDE requiere cierta interpretación autónoma o contextual y, por lo tanto, en principio sólo deberían caer bajo su ámbito de aplicación las rentas generadas por un trabajo personal prestado en régimen de dependencia. Lo anterior, por el contrario, no excluye necesariamente la remisión al Derecho interno. Allá donde existan dudas es cierto que puede recurrirse al Derecho interno, pero esta remisión no debe ser entendida, al menos en Derecho español, al conjunto de supuestos que se conceptúan como rendimientos del trabajo, sino más bien la remisión debe entenderse efectuada solamente a los rendimientos del trabajo que se califican como tales en razón a la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad. Lógicamente, si la remisión al Derecho interno se entendiera como una remisión completa e incondicionada, podrían caer bajo la aplicación del artículo 15 MC OCDE rentas que *remotamente* reúnen los presupuestos sobre los que opera este precepto, esto es, la retribución de un trabajo prestado en régimen de dependencia. Así, por ejemplo, si dicha interpretación fuera posible, podrían llegar a tratarse en España, conforme al artículo 15 MC OCDE y los CDI españoles que lo siguen, las pensiones por alimentos y compensatorias de fuente española, por el mero hecho de que estas rentas se califican como rendimientos del trabajo tanto a efectos del IRPF como el IRNR.²⁶

En consecuencia, la ausencia de una definición precisa del concepto de empleo, trabajo dependiente o *employment* no puede entenderse como una remisión *sin restricciones* al Derecho interno. El significado que tiene este término en el ámbito internacional permite afirmar que es necesaria una interpretación autónoma del precepto, exigiendo esta interpretación que sólo se traten bajo la órbita del artículo 15 MC OCDE las remuneraciones de trabajos en los que concurren las notas de dependencia y ajenidad.²⁷ La remisión al Derecho interno es posible

²⁶ Vid. artículo 17.2.f) LIRPF. Estas pensiones en el ámbito del IRNR también se califican como rendimientos del trabajo, si bien tienen un punto de conexión propio como vimos en el epígrafe 2. La doctrina española considera que estas pensiones no se pueden calificar como rentas de los artículos 15 o 18 MC OCDE. Vid. MARTÍN JIMÉNEZ (2009), Pág. 469.

²⁷ VOGEL (1997), Pág. 891 y PEZZATO (2009), Pág. 59. Las propuestas de revisión del artículo 15.2 MC OCDE, publicadas por la OCDE, de 5 de abril de 2004 ("*Proposed clarification of the scope of paragraph 2 of article 15 of the Model Tax Convention*") y del 12 de marzo de 2007 ("*Revised draft changes to*

para concretar este extremo, sin que ello signifique que toda renta que bajo el Derecho de un país se califique como rendimiento del trabajo tenga necesariamente que ser tratada como una renta del artículo 15 MC OCDE. En la medida en que una renta que, conforme al Derecho interno, se califique como rendimiento del trabajo no tenga su origen en un trabajo que reúna las notas señaladas, no podrá calificarse como renta del artículo 15 MC OCDE, sin perjuicio de la calificación que proceda bajo otros preceptos del CDI. Evidentemente, en la práctica pueden existir supuestos en los que la apreciación de la concurrencia de estas circunstancias y, en consecuencia, la determinación de si son rentas del artículo 15 MC OCDE puede ser compleja. En estos casos la solución más razonable, para evitar supuestos de doble o no imposición, es que se resuelvan a través del procedimiento amistoso.²⁸

Trasladando estos criterios al Derecho español, consideramos que a los efectos del artículo 15 MC OCDE no todas las rentas que se califican como rendimientos del trabajo en el ámbito interno tienen cabida en dicho precepto. En principio, los rendimientos del trabajo por naturaleza del artículo 17.1 LIRPF son necesariamente rentas del artículo 15 MC OCDE, todo ello sin perjuicio de que cuando tengan su origen en un trabajo (laboral o funcional) para la Administración pública se traten conforme a la regla preferente del artículo 19.1 MC OCDE. Desde la perspectiva del Derecho español, los supuestos más problemáticos de encajar en el artículo 15 MC OCDE son los de los rendimientos del trabajo por expresa decisión legal que se recogen en el artículo 17.2 LIRPF. Así, por ejemplo, las prestaciones derivadas de sistemas públicos y privados de previsión social del artículo 17.2.a) LIRPF difícilmente tienen cabida en el artículo 15, siendo lo más com-

the Commentary on paragraph 2 of article 15”), en las que tiene su origen las modificaciones introducidas en los Comentarios al artículo 15 MC OCDE en 2010, indirectamente se pronuncian en este sentido, si bien dichos documentos no abordan formalmente el concepto de empleo o trabajo dependiente, sino el de empleador que, como veremos, tiene gran relevancia para determinar cuándo el Estado de la actividad puede sujetar a tributación las rentas del artículo 15 (*vid.* epígrafe 3.2.3.2). En cualquier caso, a la hora de definir el concepto de empleador se utilizan criterios propios de las notas de dependencia y ajenidad, si bien en este caso analizadas desde la perspectiva contraria (cuándo se es empleador y no cuándo se es empleado).

²⁸ PEZZATO (2009), Pág. 65. Sobre la regulación de los procedimientos amistosos en España, *vid.* PALAO (2010).

plejo, como veremos en otro epígrafe (*vid.* epígrafe 3.3), concretar si se trata de prestaciones que deben tratarse conforme a los preceptos del MC OCDE previstos para las pensiones (artículo 18 y 19.2) o deben re-conducirse, ante la falta de regulación expresa, al régimen de “*otras rentas*” del artículo 21.

Con relación al resto de supuestos, prácticamente en ninguno de ellos pueden observarse las notas de dependencia y ajenidad propias de las rentas del artículo 15 MC OCDE, lo cual supone que es claramente discutible que puedan tratarse conforme a este precepto.²⁹ Aquí nos detendremos en uno de los supuestos más controvertidos como es el de las becas (artículo 17.2.h LIRPF), al que ya nos hemos referido también en un epígrafe anterior (*vid.* epígrafe 2).³⁰

Cuando nos encontremos ante un supuesto que tanto formal como materialmente tenga la naturaleza de beca, en nuestra opinión difícilmente puede tratarse, conforme al artículo 15 MC OCDE, la renta que obtiene su perceptor, pues lo que distingue las becas de la relación laboral es precisamente la ausencia de dependencia y ajenidad en aquéllas, que, si bien en ciertos casos se dan, aparecen de forma muy limitada. Si esto es así, y salvo que el CDI establezca expresamente lo contrario, entendemos que estas rentas *no* deberían tratarse conforme al artículo 15 MC OCDE. Es cierto, sin embargo, que la DGT, en ocasiones, aunque sin abordar específicamente la cuestión, ha señalado *obiter dicta* que las becas son rentas del artículo 15 a los efectos de los CDI españoles.³¹

²⁹ Sí puede haber dependencia en el supuesto del artículo 17.2.j) LIRPF (retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial). Difícilmente hay dependencia, en cambio, en el supuesto de “*las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad*” (artículo 17.2.k LIRPF). Por su parte, los rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación (artículo 17.2.d LIRPF) en el ámbito de los CDI normalmente se calificarán como canon (artículo 12 MC OCDE).

³⁰ También nos ocuparemos del supuesto previsto en el artículo 17.2.c) LIRPF (“*los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares*”) en el epígrafe de este trabajo dedicado a las cláusulas de profesores e investigadores (*vid.* epígrafe 3.4.2).

³¹ *Vid.* las consultas de la DGT de 17 de noviembre de 2003, nº 1917/2003 (NFC018556) y de 14 de junio de 2005, nº 214/2005 (NFC020926).

En nuestra opinión, esta interpretación es discutible y, sobre todo, contradictoria con la propia posición de la DGT en otros ámbitos. Como vimos en el epígrafe 2, la DGT se ha ocupado en un buen número de consultas de distinguir entre el diferente régimen que existe entre los rendimientos del trabajo por naturaleza y los que lo son por expresa decisión legal, poniendo de relieve que sólo en los primeros existe realmente, y *por eso se definen así*, las notas propias de las relaciones laborales y estatutarias como son la dependencia y ajenidad. Como consecuencia de ello, debe deducirse, en sentido contrario, que *a priori* la DGT considera que en los supuestos del artículo 17.2 LIRPF no concurren las notas de dependencia y ajenidad; y las becas se encuentran en dicho supuesto. Conforme a ello, parecería totalmente incoherente que la DGT, si abordara específicamente la cuestión, sostuviera que las becas deban tratarse de acuerdo con el artículo 15 MC OCDE cuando, como hemos visto, este precepto pretende ocuparse de los trabajos que generan rentas cuando son prestados en régimen de dependencia. Si en el ámbito interno, la DGT niega a las becas la concurrencia de dichas notas, es del todo ilógico que en el ámbito de los CDI trate de encuadrarlas en el artículo 15 MC OCDE, que precisamente requiere la concurrencia de aquéllas.

Como consecuencia de ello, si los rendimientos del trabajo que producen las becas no pueden ser tratados conforme al artículo 15 MC OCDE, hay que considerar que su régimen en el ámbito de los CDI será el previsto para las “*otras rentas*” (artículo 21) o, en su caso, el previsto en el artículo 20 MC OCDE (estudiantes y personas en prácticas), o, si no, el de la regla de profesores e investigadores que, aunque no se prevé el MC OCDE, sí se contiene en un buen número de CDI españoles. Estas cláusulas del MC OCDE y de algunos CDI españoles las analizaremos en un epígrafe posterior (3.4.2).

3.2.2. Rentas comprendidas y criterios de imposición

El artículo 15 MC OCDE permite *en todo caso* al Estado de residencia del contribuyente gravar las rentas que comprende. Por lo tanto, el Estado parte del CDI que es el Estado de residencia *siempre* puede someter a imposición los rendimientos derivados del trabajo dependiente.³²

³² AUMAYR (2009), Pág. 111.

El otro Estado parte del CDI sólo puede gravar estas rentas cuando se hayan generado en su territorio. El artículo 15 MC OCDE considera que la fuente está en el otro Estado en relación *exclusivamente* con la renta obtenida por una persona por un trabajo desarrollado físicamente en su territorio. Los Comentarios al artículo 15 MC OCDE, en sus diversas versiones, y con especial intensidad en las de 2005, 2008 y 2010, se han ocupado de remarcar este aspecto. En consecuencia, el otro Estado parte del CDI sólo es el Estado de la fuente cuando la actividad personal que genera la renta se desarrolla o se ha desarrollado en su territorio -por eso se le denomina también *Estado de la actividad*-. La única renta que puede gravar el Estado de la actividad es la devengada durante los días en que el trabajador ha estado presente en su territorio. Por este motivo, como aclaran los Comentarios al artículo 15 (para. 1), el trabajo desarrollado en el Estado de residencia, cuyos resultados se utilizan en el otro Estado del CDI, no pueden estar sometidos a imposición en este último, porque no se derivan de una actividad personal desplegada en su territorio. En suma, *a priori* el MC OCDE atiende al lugar donde se desarrolla la actividad personal de la que proceden los rendimientos, no dando, en principio, relevancia a otros posibles criterios como el del lugar donde se materializa el pago de las rentas, el del lugar donde se utiliza el resultado del trabajo, etc.³³

Sin embargo, el hecho de que el trabajo generador de la renta se haya efectuado en el otro Estado parte del CDI *no atribuye directamente a este Estado potestad de imposición*, pues para ello el artículo 15 del Modelo precisa que concorra alguna de las tres circunstancias que recoge su apartado segundo. Cuando no concurre ninguna de ellas, el Estado de la actividad *no podrá gravar la renta* siendo el único competente a tal efecto el Estado de residencia, *incluso cuando dicha renta no esté efectivamente gravada en el mismo*, salvo que el CDI establezca una cláusula de sujeción efectiva.

³³ RUIZ GARCÍA (2005), Pág. 815. Por eso la consulta de la DGT de 28 de enero de 2004, nº V0002/2004 (NFC018858), considera que el artículo 15 CDI Francia-España (1995) no permite a España gravar a un residente en Francia por las remuneraciones que le satisface una empresa española por su condición de empleado prejubilado, toda vez que “*dado que el consultante se encuentra en la situación de «prejubilado», no puede entenderse que esté ejerciendo un empleo en España*”. Lo mismo sucede con los marineros no residentes en España contratados por buques de pesca españoles que faenan fuera de España. Vid. la consulta de la DGT de 16 de abril de 2000, nº 1790/2000 (NFC012039).

Consideramos que ésta debe ser la lectura correcta del artículo 15.2 MC OCDE, toda vez que su desafortunada redacción dificulta seriamente su comprensión. Para que el otro Estado parte del CDI pueda gravar la renta *no sólo es preciso* que sea el Estado de la actividad, sino también que se produzca cualquiera de las circunstancias que señala el artículo 15.2: a) que el trabajador permanezca en el Estado de la actividad más de 183 días (184 o más); b) que su remuneración sea pagada por o en nombre de un empleador residente en el Estado de la actividad; o c) que su remuneración se soporte por un establecimiento permanente que su empleador tenga en el Estado de la actividad. El cumplimiento de cualquiera de estos requisitos implica que el Estado de la actividad pueda gravar la renta, todo ello sin perjuicio de que el Estado de residencia siempre puede sujetarla a tributación. Otra cosa es que el Estado de residencia, en función de lo que establezca cada CDI, tenga que permitir la deducción del impuesto pagado en el Estado de la actividad o bien declarar exenta la renta obtenida en el otro Estado. Cuando el CDI configura esta exención como una exención con progresividad, el Estado de residencia podrá integrar la renta en la base imponible para determinar el tipo de gravamen.³⁴

Aunque la interpretación que debe extraerse del artículo 15 es la indicada anteriormente, de su lectura puede deducirse lo contrario, ya que los supuestos del apartado segundo están redactados en negativo, con el fin de señalar cuándo la renta sólo tributa en el Estado de residencia. La lectura en sentido positivo de este precepto facilita su comprensión y tiene como resultado la interpretación indicada. En un epígrafe posterior (3.2.3) analizaremos las circunstancias que deben concurrir para que el Estado de la actividad tenga derecho de imposición (no exclusivo).

Las rentas que el Estado de la actividad puede gravar, una vez verificado que se cumplen los requisitos indicados, comprenden todas las contraprestaciones devengadas por el trabajo prestado en el Estado de

³⁴ La sentencia del TSJ de Madrid de 7 de marzo de 2006, recurso 396/2003 (NFJ022576) analiza un supuesto en el que el contribuyente reclama en el IRPF español la exención (con progresividad) de una renta obtenida en Francia, que al haber sido gravada en dicho país por concurrir los requisitos del artículo 15 del CDI Francia-España (1973, artículos 15 y 25.1.a), el propio CDI señalaba que estaba exenta en el Estado de residencia (España).

la actividad. Es indiferente, como indican los Comentarios al artículo 15 MC OCDE (para. 2.1), que dichas contraprestaciones sean dinerarias o en especie, citándose como ejemplo las *stock-options*, la utilización de un vehículo para fines particulares, la puesta a disposición de una vivienda, seguros de vida o enfermedad, etc. De hecho, con relación a las opciones sobre acciones, los Comentarios al MC OCDE (para. 12), en sus versiones de 2005 y 2008, se ocupan de los problemas que pueden plantear esta forma de retribución, preocupándose fundamentalmente por aclarar que sólo cae bajo la órbita del artículo 15 la renta derivada del otorgamiento de las opciones sobre acciones, pero no la que se produzca por la posterior transmisión de las mismas, renta que tributará conforme al artículo 13 MC OCDE (ganancias patrimoniales). El MC OCDE 2010 mantiene las consideraciones introducidas a ese respecto en las versiones anteriores indicadas.

En cualquier caso, hay otro aspecto que abordan los Comentarios respecto a la tributación de las opciones sobre acciones que es aplicable a cualquier tipo de remuneración. Cuando una renta se ha generado en el Estado de la actividad, y dicha renta se ha obtenido concurriendo alguna de las circunstancias del artículo 15.2 MC OCDE, dicho Estado puede sujetarla a tributación con independencia del momento en que se perciba. En este sentido, es frecuente que a efectos tributarios la renta derivada de la concesión de una opción sobre acciones no se entienda producida en el momento en que dicha opción se concede, sino en aquél en que la misma se ejerce. Los Comentarios pretenden aclarar que también en estos casos el Estado de la actividad tiene potestad de gravamen, a pesar de que, cuando se devenga la renta, ya no se esté prestando el trabajo en el Estado de la actividad.³⁵ Lo relevante para el artículo 15.2 es que la opción sobre acciones se concediera por el trabajo prestado en el Estado de la actividad.

Como se deriva de su consulta de 3 de junio de 2008, nº V1095/2008, la DGT sigue la posición de los Comentarios al MC OCDE.³⁶ Se analiza

³⁵ Vid. los Comentarios al artículo 15 MC OCDE (para. 12.1). De hecho en España la normativa considera que la renta se obtiene cuando se ejerce la opción (y la acción se adquiere) y no cuando se concede dicha opción. Vid. la consulta de la DGT de 24 de enero de 2008, nº 86/2002 (NFC015931).

³⁶ En el mismo sentido se pronuncia también la consulta de la DGT de 28 de

aquí un supuesto de opciones sobre acciones otorgadas a una persona durante el tiempo que trabajó en Francia, opciones sobre acciones cuyo ejercicio, por las condiciones establecidas, sólo tendría lugar siendo residente ya en España el contribuyente. La DGT considera que al tener la renta (concesión de opciones) su origen en el trabajo prestado en territorio francés, este Estado tiene derecho a gravarla en virtud del artículo 15, sin perjuicio de que España como Estado de residencia deba eliminar la doble imposición conforme al método previsto en el artículo 24 del CDI Francia España (1995). En particular, la consulta señala que *“Francia, como Estado de la fuente, también tiene derecho a gravar esos rendimientos. En este sentido, los comentarios establecen que para que el Estado de la Fuente pueda gravar los sueldos salarios u otras remuneraciones similares estos deben proceder del trabajo dependiente en ese Estado, siendo esto válido independientemente del momento que puedan satisfacerse, devengarse o adquirirse de manera definitiva por el empleado”*.

La consulta, sin embargo, no indica qué circunstancia del artículo 15.2 del CDI (similar al artículo 15.2 MC OCDE) atribuye a Francia potestad de imposición, cuestión relevante porque el Estado de la actividad sólo puede gravar la renta si concurre alguna de dichas circunstancias. No basta, por lo tanto, el mero hecho de que Francia sea o fuera el Estado de la actividad. En nuestra opinión, aquí la cláusula que atribuye la potestad de imposición al Estado de la actividad es exclusivamente la que contempla el artículo 15.2.b) MC OCDE (residencia del empleador en el Estado de la actividad), en la medida en que la consulta menciona que el contribuyente trabajaba para una empresa residente en Francia. Por el contrario, no sería aplicable la cláusula de los 183 días, toda vez que, como veremos posteriormente (epígrafe 3.2.3.1.1), a los efectos del artículo 15.2.a) MC OCDE no se computan los días en los que el contribuyente permanece en el Estado de la actividad como residente fiscal del mismo. En efecto, la consulta da cuenta de que en los ejercicios en que se concedieron las opciones el contribuyente residía en Francia.

A continuación analizaremos el apartado segundo del artículo 15 MC OCDE, que es el que establece cuándo el Estado de actividad puede gravar la renta producida en su territorio.

mayo de 2008, nº V1048/2008 (NFC029568). La única diferencia con la que comentamos es que el trabajo se prestó en Reino Unido en vez de en Francia.

3.2.3. Criterios que atribuyen al Estado de la actividad potestad de gravamen

3.2.3.1. El criterio de la permanencia: la regla de los 183 días

El Estado de la actividad puede someter a imposición la renta cuando *“el perceptor permanece en [su territorio], en uno o varios períodos, [que excedan] en su totalidad ciento ochenta y tres días, los cuales empiecen o finalicen en el año fiscal considerado”*. (Artículo 15.2.a MC OCDE).

El fundamento de esta cláusula es impedir al Estado de la actividad gravar las rentas originadas por *estancias de corta duración*. Ello explica que se exija al menos una permanencia de 184 días. No obstante, el hecho de que se trate de una estancia de corta duración (183 días o menos) no impedirá al Estado de la actividad gravar la renta cuando concorra cualquiera de las otras dos circunstancias que también prevé el artículo 15.2 MC OCDE. Los puntos de conexión contemplados en las letras *“b”* y *“c”* del artículo 15.2 responden a un fundamento diferente: con independencia de la duración de la estancia del trabajador, el Estado de la actividad está autorizado a gravar la renta percibida por el trabajador porque ésta representa, a su vez, un gasto deducible para un sujeto residente en su territorio, o porque aquél tiene un establecimiento permanente en el mismo.

La aplicación de la cláusula de los 183 días precisa analizar dos cuestiones básicas: qué días de presencia en el Estado de la actividad se computan y respecto a qué período de tiempo deben referirse. Ambas cuestiones se analizaron por la OCDE en el informe *“The 183 day rule”* (1991), cuyas conclusiones se han ido incorporando en los Comentarios al artículo 15, provocando, en algunos casos, modificaciones en el propio texto del MC OCDE.

3.2.3.1.1. Días que se computan

Como dicen los Comentarios al artículo 15 MC OCDE (para. 5), sólo pueden computarse los días en que físicamente el contribuyente esté presente en el territorio del Estado de la actividad. Los días en los que el trabajador no esté presente en el territorio del Estado de la actividad *nunca podrán ser objeto de cómputo*, a diferencia de lo que sucede en el

ámbito del IRPF para determinar la residencia fiscal en España.³⁷

Se computan todos los días en los que la persona esté presente en el Estado de la actividad, sin que sea necesario que todos y cada uno de esos días esté efectivamente desarrollando el trabajo que genera la renta. En consecuencia, *todos los días de presencia se computan*, aunque algunos de esos días la persona afectada no esté desarrollando el trabajo que motiva su presencia en el Estado de la actividad. No obstante, como ha señalado la doctrina, para que se computen también los “*días no trabajados*” es necesario que la presencia en el Estado de la fuente tenga alguna relación con la actividad desarrollada en el mismo que supone para el trabajador la obtención de una renta.³⁸ Por eso los Comentarios señalan que se incluirán los siguientes días: “*parte del día, día de llegada, día de partida y los demás días pasados en el territorio del país de la actividad, incluyendo los sábados, domingos, fiestas nacionales, vacaciones tomadas antes, durante o después de la actividad, interrupciones de corta duración (permiso de formación, huelgas, cierre, demoras en la recepción de suministros), permisos de enfermedad (salvo que impida la marcha de la persona física y [de haberse marchado no hubiera cumplido la regla de los 183 días]) y por causa de muerte o enfermedad en el entorno familiar*”.

En sintonía con lo anterior, los Comentarios también aclaran que no se computan los días permanecidos en el Estado de la actividad porque el trabajador se encuentra en tránsito en el curso de un viaje entre dos puntos exteriores a este Estado. Los días pasados fuera del Estado de la actividad nunca se computan, cualquiera que sea la causa que los motive. Del mismo modo, todos los días de presencia en el Estado de la actividad, aunque sea en una mínima parte de aquéllos, se consideran días de presencia.

Finalmente, como aclararon los Comentarios al artículo 15 MC OCDE tras la revisión de 2008 (para. 5.1), *los días de presencia en el Estado de*

³⁷ En efecto, el artículo 9.1.a) LIRPF para determinar si una persona ha permanecido más de 183 días, en el año natural, se computan también los días en que no se ha estado en España cuando la ausencia tiene carácter esporádico. *Vid.* VEGA BORREGO (2009), Pág. 225.

³⁸ AUMAYR (2009), Pág. 116.

la actividad sólo se computan si el contribuyente tiene en ese Estado el estatuto de no residente. En virtud de ello, no se tendrían en cuenta los días de presencia en el Estado de la actividad durante aquél o aquéllos períodos de tiempo en los que el trabajador sea residente en dicho Estado. Dicho de otro modo, la aplicación del artículo 15.2.a) MC OCDE presupone que *el trabajador no reside a efectos fiscales en el Estado de la actividad.* De este modo, sólo se computará la presencia en el Estado de la actividad si, a los efectos del CDI, actúa como Estado de la fuente. Nunca se computan los días de presencia cuando el Estado de la actividad es, a su vez, el Estado de residencia del contribuyente. Un ejemplo ilustrará lo anterior:³⁹

Ejemplo: Desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre del mismo año (2010) un contribuyente es residente del Estado A. Con efectos 1 de enero de 2011 lo contrata una empresa del Estado B, trasladando su residencia a este último Estado. En el año 2011 (partiendo de la premisa que el contribuyente sería residente en el Estado B) la empresa del Estado B envía al contribuyente al Estado A desde el 15 al 31 de marzo de 2011 (17 días, incluyendo el día de ida y el de vuelta). Si se pudieran computar a efectos del artículo 15.2.a) MC OCDE los días de presencia en el Estado de la actividad cuando el contribuyente era residente en el mismo, el contribuyente se vería afectado por dicho precepto, porque en los doce meses anteriores a la finalización en 2011 de su presencia en el Estado A, esto es, desde el 1 de abril de 2010 hasta el 31 de marzo de 2011, habría permanecido en el mismo 292 días. En efecto, se computarían 17 días de 2011 (15 a 31 de marzo), y 275 días de 2010 (1 de abril a 31 de diciembre). Sin embargo, no es posible computar los 275 días del 2010, precisamente porque en dicho ejercicio, y en particular también durante esos días, el contribuyente era residente del Estado A. En consecuencia, no le sería aplicable al contribuyente el artículo 15.2.a) MC OCDE porque no ha permanecido más de 183 días en el Estado A, lo cual supone que la renta percibida por el trabajo desarrollado en dicho Estado durante los 17 días en los que estuvo presente en su territorio, sólo tributaría en el Es-

³⁹ El ejemplo que aquí se recoge se ha elaborado a partir del que aparece en los Comentarios al artículo 15 MC OCDE (para. 5.1).

tado B, como Estado de residencia, siempre y cuando no fueran aplicables las letras “b” y/o “c” del artículo 15.2 MC OCDE.

3.2.3.1.2. Período de referencia

Hasta la modificación del MC OCDE en 1992, la permanencia en el Estado de la actividad durante más de 183 días debía producirse, *de forma completa*, en un concreto período impositivo.⁴⁰ Lo primero que hay que advertir es que resulta chocante que el MC OCDE utilice aquí como referencia un concepto (“*período impositivo*”) propio de *los impuestos que gravan a los residentes*, cuando el objeto del artículo 15.2 es determinar si los rendimientos del trabajo pueden tributar en un país donde el contribuyente no es residente. Como es sabido, los impuestos sobre los no residentes, salvo cuando existe establecimiento permanente, se caracterizan por ser impuestos instantáneos, lo cual hace que sea chocante que el período de referencia sea un período impositivo que no existe para el no residente.⁴¹ Siendo esto así, habrá que entender que la referencia al período impositivo se hace al que exista en la imposición de los residentes, sin que con ello se pretenda convertir el impuesto del no residente en un impuesto periódico. La referencia al período impositivo se hace con el único fin de determinar si el CDI permite al Estado de la actividad sujetar al trabajador a tributación.

Por otra parte, la redacción del MC OCDE no aclaraba si dicho período impositivo debía de ser el del Estado de la actividad o el del Estado de residencia del trabajador. En nuestra opinión, lo más razonable sería entender que la remisión se hacía a la regulación del período impositivo que exista en el Estado de la actividad, pero la redacción del artículo 15.1.a) del Modelo permitía entender que podía ser también a la del Estado de residencia.⁴² Como parece lógico, cuando los Estados implicados configuraran el período impositivo de modo diferente, podrían producirse asimetrías, dando lugar a situaciones de doble imposición o de no imposición:

⁴⁰ La redacción era la siguiente: el contribuyente debía permanecer más de “183 días durante el año fiscal considerado”.

⁴¹ BAENA (1994), Pág. 66.

⁴² AUMAYR (2009), Pág. 120.

Ejemplo 1: El Estado de la actividad considera que conforme a su período impositivo el contribuyente ha permanecido más de 183 días. En cambio, el Estado de residencia considera que esos 183 días, por ser su período impositivo diferente, no han concurrido completamente en el mismo. El Estado de la actividad pretenderá gravar la renta y, en cambio, el Estado de residencia puede cuestionar la deducción del impuesto soportado en el Estado de actividad, o la aplicación de una exención (con progresividad si así lo establece el CDI), precisamente porque considera que dicho Estado no podía gravar la renta.

Ejemplo 2: El Estado de la actividad no sujeta a tributación la renta porque *en su período impositivo* el contribuyente no ha permanecido más de 183 días. El Estado de residencia, partiendo de que el CDI contemplara el método de exención (con progresividad en su caso) no grava la renta porque considera que el Estado de la actividad podía gravarla habida cuenta de que, conforme a su período impositivo, el trabajador permaneció en el Estado de la actividad más de 183 días.

En 1992 se modificó el artículo 15.2.a) MC OCDE, no tanto para resolver el problema apuntado, sino para limitar ciertas oportunidades para la planificación fiscal a que daba pie la redacción anterior, incluso cuando los ejercicios o períodos impositivos del Estado de la actividad y del Estado de residencia coincidían. En efecto, la redacción anterior a 1992 permitía eludir fácilmente la tributación en la fuente diseñando las estancias del trabajador de manera que en ningún ejercicio permaneciera por un tiempo superior a 183 días. Los Comentarios al artículo 15 del MC OCDE (para. 4) señalan que se podía organizar operaciones *“de tal forma que los trabajadores permanecieran en el Estado afectado durante los últimos cinco meses y medio de un año y los primeros cinco meses y medio del año siguiente”*.

Ejemplo: Un trabajador en 2010 se desplaza al Estado A el 15 de junio. Permanece en dicho Estado hasta el 15 de junio del año siguiente 2011. Partiendo de la premisa de que el período impositivo en el Estado A coincide con el año natural, el Estado A no tendría potestad de gravamen ni en 2010 ni en 2011 porque en ninguno de los ejercicios el trabajador permaneció más de 183 días. Sin embargo, de hecho ha estado más de 183 días si computamos la es-

tancia en el Estado A desde su comienzo hasta su finalización, pero sin referir cada parte al período impositivo en que se produjeron los días de permanencia.

La redacción actual (MC OCDE 1992-2010) cierra las oportunidades a este esquema porque establece que lo relevante es que tal permanencia se produzca (más de 183 días) con independencia de que la misma se materialice completamente en un ejercicio fiscal o en varios. Por eso el artículo 15.2.a) MC OCDE señala que tal permanencia debe darse “*en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado*”. La solución es razonable, entre otros motivos, porque al tratarse de no residentes no existen propiamente períodos impositivos. Por tanto, lo relevante no es que se produzca una permanencia importante en el Estado de la actividad en un concreto período impositivo, período que no existe para el no residente, sino que tal permanencia tenga lugar a lo largo de un período de tiempo, período que no tiene por qué coincidir o concurrir necesariamente dentro de un único ejercicio fiscal. Aún así, la referencia al período impositivo o ejercicio fiscal se mantiene, si bien su trascendencia pierde intensidad, pues lo relevante es lo que ha sucedido en los doce meses anteriores, incluso si ello supone afectar a dos períodos impositivos. Cuando se cumplan los requisitos del artículo 15.2.a), el Estado de la actividad podrá gravar los rendimientos obtenidos por el trabajo prestado por el contribuyente durante los días que ha permanecido en su territorio y que se han tenido en cuenta a tal efecto.

Por otra parte, hay que señalar que existe un buen número de CDI españoles, que por ser *anteriores al MC OCDE 1992*, conservan el período de referencia a un único ejercicio fiscal. También existen algunos CDI españoles que contienen singularidades relevantes si se comparan con el MC OCDE.⁴³ Son reseñables los CDI que aclaran qué período impositivo debe tenerse en cuenta a efectos del cómputo (el del Estado de la actividad o el de residencia)⁴⁴ o que armonizan en cierto modo este par-

⁴³ Vid. CALDERÓN (2009a), Pág. 411.

⁴⁴ Vid., entre otros, los siguientes (que se refieren al período impositivo del Estado de la actividad): CDI Reino Unido-España (1975, artículo 15.1.a) y CDI Suecia-España (1976, artículo 15.2.a).

ricular estableciendo que el período de referencia es el año natural.⁴⁵

Finalmente queremos destacar que cuando España, como Estado de actividad, tenga derecho de imposición, la recaudación del impuesto puede resultar ciertamente compleja, en la medida en que en estos casos lo más probable es que el pagador de la renta no sea un sujeto obligado a retener conforme a la normativa de la LIRNR (artículo 31). Si ello es así, el impuesto no se recaudará a través de la retención o ingreso a cuenta practicada por el pagador, dependiendo el ingreso del impuesto de que el contribuyente autoliquide o no el IRNR (artículo 28 LIRNR). En caso de no hacerlo, puede resultar especialmente complejo para la Administración española tener noticia del incumplimiento. En la práctica, una de las principales vías por las que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) podrá obtener la información necesaria es a través de los órganos competentes en materia laboral y de extranjería, pues cuando se trate de extranjeros (incluso de ciudadanos comunitarios) la permanencia en España por un tiempo superior a 183 días precisa de la obtención de determinados permisos de residencia y, en su caso, de trabajo.⁴⁶

3.2.3.2. El criterio del pagador

3.2.3.2.1. Cuestiones generales que plantea este criterio

En virtud de este criterio el Estado de la actividad puede gravar la renta cuando la remuneración del trabajador es pagada “*por, o en nombre de, un empleador*” que tenga su residencia en el Estado de la actividad. El fundamento que subyace a este punto de conexión, al igual que al ter-

⁴⁵ Vid., entre otros, los siguientes: CDI Japón-España (1974, artículo 15.2.a), CDI Croacia-España (2005, artículo 14.2.a) y CDI Emiratos Árabes-España (2006, artículo 14.21.a).

⁴⁶ Así, por ejemplo, el artículo 7 del Real Decreto 240/2007, de 16 de febrero, sobre entrada, libre circulación y residencia en España de ciudadanos de los Estados miembros de la Unión Europea, establece lo siguiente: “*los ciudadanos de un Estado miembro de la Unión Europea o de otro Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo tienen derecho a residir en territorio español por un período superior a tres meses. Los interesados estarán obligados a solicitar personalmente ante la Oficina de Extranjeros de la provincia donde pretendan permanecer o fijar su residencia o, en su defecto, ante la Comisaría de Policía correspondiente, su inscripción en el Registro Central de Extranjeros*”.

cero que establece el artículo 15.2 MC OCDE, según señalan los Comentarios al MC OCDE, es que debe garantizarse al Estado de la actividad la posibilidad de gravar la renta percibida por el trabajador en la medida en que este pago pueda reducir la base imponible de un sujeto o entidad que tributa en dicho Estado como residente o no residente con establecimiento permanente.⁴⁷

La aplicación de este criterio es, en principio, sencilla. *Si el empleador que paga la renta al trabajador reside en el Estado de la actividad, este Estado podrá sujetar a gravamen esa renta.* En cambio, si el empleador que realiza el pago *no reside en el Estado de la actividad*, este último Estado no podrá sujetar a tributación la renta, con independencia de donde resida el empleador. Como consecuencia de ello, si el empleador reside en el otro Estado parte del CDI o en un Estado tercero, el Estado de la actividad no tiene potestad de gravamen. No obstante, hay que tener en cuenta que los Comentarios al artículo 15 MC OCDE (para. 6), prevén la posibilidad de que, *si así lo establece el CDI correspondiente*, se limite la regla anterior para que el Estado de la actividad sólo pierda la posibilidad de gravar la renta cuando el empleador reside en el otro Estado parte del CDI, pero no cuando resida en un tercer Estado. Los CDI que sigan en este punto los Comentarios autorizarán el gravamen en la fuente tanto cuando el empleador resida en el Estado de la actividad, como cuando resida en un Estado que no es parte del CDI implicado -esto es, el CDI entre el Estado de la actividad y el Estado de residencia del trabajador-.

Ejemplo: El trabajador reside en el Estado R y desarrolla un trabajo en el Estado A. El empleador que realiza el pago reside en el Estado T. El Estado R no podría gravar al trabajador, en virtud del CDI A-R, porque el empleador no reside en A. En cambio, si este CDI siguiera la propuesta alternativa que prevén los Comentarios al MC OCDE, el Estado A sí podría gravar al trabajador porque el empleador no reside en el Estado R.

Para determinar si el empleador reside en el Estado de la actividad hay que acudir al artículo 4 MC OCDE -que es el que regula el concepto de

⁴⁷ Vid. los Comentarios al artículo 15 MC OCDE (paras. 6.2 y 7) y CALDERÓN (2009a), Pág. 411.

residencia-, si bien tal consideración depende de que en el plano interno la legislación de ese Estado lo sujete a tributación por la renta mundial.⁴⁸ El cumplimiento de este requisito puede plantear, sin embargo, dos tipos de problemas.

El primero se produciría cuando el empleador esté incurso en una situación de doble residencia, esto es, es residente en el Estado de la actividad y también en el otro Estado parte del CDI. Parece razonable sostener que esta situación debería resolverse conforme a las reglas que prevé el artículo 4 MC OCDE para romper las situaciones de doble residencia (*tie break rules*).⁴⁹ Si el Estado de la actividad resulta el “*Estado perdedor*” no podrá gravar al trabajador porque el empleador reside en el otro Estado parte del CDI -que coincide con el Estado de residencia del trabajador-. En cambio, si resulta ser el “*Estado ganador*” podrá gravar al trabajador porque el empleador reside en su territorio. Si no se resolviera la situación de doble residencia, también podría sujeta a tributación al trabajador, pues el empleador reside en el Estado de la actividad.

La segunda cuestión que plantea este requisito tiene lugar cuando el empleador es una entidad transparente o, utilizando la terminología de la normativa española, está en régimen de atribución de rentas (EAR). En nuestra opinión, es claro que este tipo de entidades puede tener perfectamente, al menos desde la perspectiva laboral, la condición de empleador o empresario de un trabajador. Sin embargo, a los efectos del artículo 15.2.b) MC OCDE el problema que se plantea no es éste, sino el hecho de que para que sea aplicable ese precepto *el empleador debe ser residente en el Estado de la actividad*. Evidentemente este tipo de entidades no tienen formalmente la condición de residentes, en la medida en que no están sujetas a un impuesto sobre la renta, sin perjuicio de que las rentas que obtienen se atribuyan a sus socios, comuneros o partícipes.

Los Comentarios al artículo 15 MC OCDE (para. 6.2) no ofrecen una solución clara al respecto. No obstante, parecen decantarse por en-

⁴⁸ PRAZUCH (2007), Pág. 141.

⁴⁹ A favor de esta interpretación *vid.* los argumentos de PRAZUCH (2007), Págs. 142 a 145.

tender cumplido este requisito si la mayoría de los partícipes de la entidad transparente residen, a su vez, en el Estado de la actividad. Esta solución, sin embargo, no serviría cuando no se produzca la premisa de la que parte: que la mayoría de los socios partícipes residan en el Estado de la actividad.⁵⁰

En nuestra opinión, la solución quizás sea en la práctica más sencilla de lo que parece, y abarcaría a la mayoría de situaciones posibles. Los propios Comentarios, como ya hemos indicado, señalan que el fundamento de los criterios de las letras “b” y “c” del artículo 15.2 es la de atribuir al Estado de la actividad potestad de gravamen porque la retribución del trabajador genera un gasto deducible para el empleador. Como el empleador tributa en el Estado de la actividad, y como a consecuencia de ello podrá deducirse ese gasto, parece razonable permitir al Estado de la actividad gravar la renta obtenida por el trabajador, que es precisamente lo que origina que pueda deducirse el gasto que dicho pago produce.

Pues bien, en la mayoría de los casos, cuando el empleador es una EAR, también dicho gasto será objeto de deducción en el Estado de la actividad, en la medida en que dicha deducción se materializa, en la parte correspondiente, en el impuesto de cada uno de los partícipes. Los partícipes que residan en el Estado de la actividad se deducirán el gasto en su impuesto personal y los que no fueran residentes en el impuesto que se les aplique por su condición de no residentes. En este sentido, en la mayoría de estos casos, una EAR con empleados será una EAR que realiza una actividad económica y, por lo tanto, como sucede en el Derecho español, se considerará que los partícipes no residentes tienen establecimiento permanente (artículo 35 LIRNR). Al tener establecimiento permanente, la renta atribuida al (los) partícipe (s) no residente (s) se calculará por su importe neto (artículo 89.1 LIRPF), lo cual provocará *indirectamente* la deducción del gasto (que produjo la retribución al trabajador no residente) en el Estado de la actividad en sede de todos los partícipes, sean o no residentes de dicho Estado. En consecuencia, podría afirmarse que, en la mayoría de los casos, por lo menos cuando España es el Estado de la actividad, también sería aplicable el artículo 15.2.b) MC OCDE cuando el empleador sea una enti-

⁵⁰ Sobre ello *vid.* HARDER (2009), Págs. 195 a 202.

dad transparente (EAR). Y ello porque el gasto provocado por la renta percibida por el trabajador genera un gasto deducible en el Estado de la actividad, gasto que se deduce en sede de los partícipes, bien en su impuesto como residentes, bien en su impuesto como no residentes con establecimiento permanente.

3.2.3.2.2. El traslado de trabajadores al Estado de la actividad en el marco de contratos de prestación de servicios entre entidades

Cuando un trabajador que se desplaza a otro Estado para realizar un trabajo (Estado de la actividad) no es contratado por un residente de ese Estado, el artículo 15.2.b) MC OCDE no es, en principio, aplicable. Ello no significa necesariamente que el Estado de la actividad *no pueda* gravar la renta obtenida por el trabajador, pues podría tener esa posibilidad en virtud del artículo 15.2.a) MC OCDE (184 días o más) o porque la retribución la soporte un establecimiento permanente allí situado (artículo 15.2.c) MC OCDE).⁵¹ Sin embargo, cuando no concurren ninguna de estas dos circunstancias, en principio debería ser claro que *el Estado de la actividad no tiene derecho a gravar la renta*.

Los supuestos en los que se producen desplazamientos (temporales) de trabajadores en el ámbito internacional son múltiples y, en una primera aproximación, resulta difícil apreciar en ellos un intento de eludir el gravamen que el artículo 15.2.b) MC OCDE permite exigir al Estado de la actividad. Pensemos en los siguientes ejemplos:

Ejemplo 1: La entidad R, residente en el Estado R, desplaza a varios de sus trabajadores al Estado A para prestar un servicio a la entidad A residente en el Estado A. Por la prestación de este servicio la entidad R factura a la entidad A una cantidad, para cuyo cálculo se tiene en cuenta, entre otros factores, el coste que para la entidad R representa los salarios de sus trabajadores (también residentes en el Estado R). Partimos de la premisa de que el Estado A no puede gravar la renta obtenida por la entidad R porque no tiene establecimiento permanente en A (artículo 7 MC OCDE).⁵² La entidad A

⁵¹ Este criterio se analiza en el epígrafe 3.2.3.3.

⁵² Además, si la entidad R tuviera establecimiento permanente en el Estado A, este Estado podría tener derecho a gravar la renta de los trabajadores en virtud del artículo 15.2.c) MC OCDE ("*las remuneraciones [se soportan] por un esta-*

se deduce la cantidad facturada por la entidad R. En principio, aquí el Estado A no podría gravar la renta obtenida por los trabajadores de la entidad R, porque residen en R, y el empleador no es la entidad A, sino la entidad R.

Ejemplo 2: La entidad A, residente en el Estado A, precisa para el desarrollo de una concreta actividad una serie de trabajadores. Para ello recurre a la entidad R, que es una empresa de trabajo temporal (ETT), residente en el Estado R, celebrando el correspondiente contrato de puesta a disposición. Los trabajadores que la entidad R (ETT) pone a disposición de la entidad A (empresa usuaria) residen en el Estado R. Partimos de que la conducta anterior es perfectamente lícita, al menos en el ámbito de la Unión Europea, como dispone el artículo 22.1 de la Ley 14/1994, de 1 de junio, por la que se regulan las Empresas de Trabajo Temporal (LETT).⁵³ Aquí, en principio, *tampoco el Estado A*, como Estado de la actividad, podrá gravar a los trabajadores de la ETT, porque dichos trabajadores residen en el Estado R.⁵⁴ Conforme a la normativa que regula las ETT, el empleador de los trabajadores es la ETT (entidad R, *vid.* artículos 10-14 LETT), a pesar de que la empresa usuaria (entidad A) ejerza sobre dichos trabajadores las facultades de dirección y control de la actividad laboral durante el tiempo que presten servicios en su ámbito (artículo 15.1 LETT). En este caso, al igual que el anterior, la entidad A soportará un gasto facturado por la ETT en virtud del contrato de puesta a disposición cuyo importe económico coincidirá, normalmente, con el salario que la ETT paga a los trabajadores cedidos, más el margen empresarial correspondiente.

Ejemplo 3: La entidad A, residente en el Estado A, que pretende contratar temporalmente (menos de 184 días), a trabajadores del

blecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado”).

⁵³ En efecto, si se cumplen los requisitos que se indican en el precepto señalado, “*las [ETT] establecidas en otros Estados miembros de la Unión Europea o en Estados signatarios del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo podrán desplazar temporalmente a sus trabajadores para su puesta a disposición de empresas usuarias establecidas o que ejerzan su actividad en España cuando se cumplan los siguientes requisitos*”.

⁵⁴ Partimos de la premisa, también, de que los trabajadores permanecen en el Estado A menos de 184 días.

Estado R, para evitar que estos trabajadores tengan que tributar en el Estado A por las rentas obtenidas durante el desplazamiento, utiliza una entidad, no residente en el Estado A, que es la que contrata a los trabajadores y los cede posteriormente a la Entidad A, a cambio de una contraprestación económica, que coincide sustancialmente con la remuneración que la entidad cedente paga a dichos trabajadores. La entidad cedente no es una ETT. Puede también que esté controlada por la entidad A o bien que su única operación sea la anteriormente señalada. A pesar de los últimos datos indicados, podría afirmarse, por lo menos en una primera aproximación, que aquí tampoco el Estado A podría gravar a los trabajadores porque *el empleador no es la entidad A*, sino la entidad cedente. Como esta entidad no reside en el Estado A no sería aplicable el artículo 15.2.b) MC OCDE.

En todos estos casos se puede advertir que una serie *trabajadores no residentes* prestan sus servicios en el Estado de la actividad. El *empleador de dichos trabajadores no es una entidad residente en este Estado*, a pesar de que una entidad residente del mismo, indirectamente soporta parte del coste de la remuneración percibida por dichos trabajadores. Ahora bien, dicho coste no se soporta como un gasto de personal propio, sino en el marco de un contrato de prestación de servicios celebrado con una entidad que no reside en el Estado de la actividad.

La OCDE se ha ocupado de este tipo de situaciones para determinar si el Estado de la actividad, a pesar de que formalmente el empleador no resida en su territorio, puede gravar la renta en virtud del artículo 15.2.b) MC OCDE, en la medida en que indirectamente se cumpliría el fundamento que parece subyacer a esta cláusula: la renta percibida por el trabajador produce un gasto que reduce la base imponible de una entidad que tributa en el Estado de la actividad. Como veremos, se aprecia en la posición de la OCDE una tendencia hacia una interpretación económica o contextual del concepto de “*empleador*” que hace prevalecer la sustancia sobre la forma, debiendo tener tal consideración la persona que tenga derecho al resultado de la actividad del trabajador, ordene y dirija el desempeño de su labor y asuma las responsabilidades y riesgos correspondientes.⁵⁵

⁵⁵ CALDERÓN (2009a), Pág. 411.

La primera ocasión en que la OCDE se ocupó de esta cuestión fue en un informe de 1984 sobre el arrendamiento internacional de trabajadores. Las conclusiones de este informe se introdujeron en los Comentarios al artículo 15 MC OCDE en 1992 y se mantuvieron hasta las versión de 2008 (para. 8).⁵⁶ Ahí se abordaba un supuesto similar al del ejemplo 3, donde se observa que la interposición de una entidad, *no residente en el Estado de la actividad*, se hace con la única finalidad de eludir el artículo 15.2.b) MC OCDE. Los Comentarios señalaban que para evitar el “*abuso en situaciones de este tipo, el término «empleador» se interprete en el contexto del [artículo 15.2. Aunque este término] no se define en el Convenio, si bien ha de entenderse que es la persona que tiene derecho al resultado de la actividad del trabajador y que asume las responsabilidades y los riesgos correspondientes*”. Como en estos casos es la empresa usuaria (entidad A del ejemplo 3) la que ejerce, en gran medida, esas funciones, los Comentarios estiman que debe prevalecer la realidad económica sobre la forma jurídica de la operación, para considerar aquí que la empresa usuaria es el empleador a los efectos del artículo 15.2.b). Los Comentarios señalaban que habrá que analizar las circunstancias de cada caso para determinar si las funciones inherentes a la condición de empleador las ejerce la empresa intermediaria o la usuaria. Para enjuiciar estas situaciones se proponen una serie de criterios.⁵⁷

La posición de la OCDE *prevista en los Comentarios al MC OCDE 1992-2008* estaba dirigida, en nuestra opinión, solamente a los casos en los que se aprecie la existencia de una operación netamente abusiva o artificiosa. Si esto es así, la interpretación económica a la que se refieren los Comentarios no es más que una manifestación de la aplicación a un caso concreto de los parámetros o criterios que adoptan, en la mayoría

⁵⁶ “*Taxation Issues Relating to International Hiring-out of Labour*”, aprobado por la OCDE el 24 de agosto de 1984.

⁵⁷ Son los siguientes: “a) el arrendador no asume la responsabilidad o el riesgo por los resultados del trabajo de los empleados; b) la autoridad para dar instrucciones corresponde al usuario; c) el trabajo se realiza en un lugar que está bajo el control y la responsabilidad del usuario; d) la remuneración del arrendador se calcula sobre la base del tiempo de utilización, o está relacionada de otra forma con el salario percibido por el empleado; e) el material y las herramientas se ponen a disposición del empleado por el usuario; y f) el número y cualificación de los empleados no se determina únicamente por el arrendador”.

de los ordenamientos, las normas generales antielusión. En el ejemplo 3 es ciertamente evidente que la interposición de una entidad tiene por única finalidad eludir el artículo 15.2.b) MC OCDE, por lo que parece razonable permitir al Estado de la actividad gravar la renta obtenida por el trabajador. A un resultado similar podría haberse llegado aplicando las normas generales antielusión del ordenamiento interno. En el caso español se podría discutir de si se trata de un supuesto de simulación o de conflicto en aplicación en la norma, *cuestión que no abordaremos aquí*, pero que es relevante por las diferentes consecuencias materiales y formales que asocian los artículos 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), a cada supuesto.

Como consecuencia de lo anterior, parece razonable afirmar que no sería posible, cuando no concorra abuso o artificiosidad, realizar la interpretación económica a la que se refiere la OCDE. Conforme a ello, ni en el ejemplo 1 (desplazamiento de trabajadores en el marco de un contrato de prestación de servicios), ni en el ejemplo 2 (utilización de trabajadores puestos a disposición de una ETT), cabría aplicar el artículo 15.2.b) MC OCDE, porque es evidente que no hay abuso alguno. Así, por ejemplo, en el supuesto 2, no debería dar lugar a sospecha alguna que la entidad del Estado de la actividad contrate con una ETT no residente, sobre todo porque la actividad de este tipo de empresas es precisamente la de poner trabajadores a disposición de otras empresas.

Pues bien, de las Propuestas de revisión del artículo 15.2 MC OCDE publicadas por la OCDE en 2004 y 2007 -que denominaremos aquí Propuestas de la OCDE-⁵⁸ y que se han recogido en la versión de 2010 de los Comentarios al artículo 15 MC OCDE, se puede observar que la OCDE se ha orientado hacia una posición distinta, pues se pretende aplicar a todo tipo de situaciones, y no sólo a los casos de abuso, los criterios indicados para interpretar el concepto de empleador. A continuación nos referiremos a las principales conclusiones que se extraen de dichas Propuestas que, como hemos dicho, ya están recogidas en la versión de 2010 del MC OCDE, fundamentalmente en un nuevo para. 8 de los Comentarios al artículo 15.

⁵⁸ La primera es del 5 de abril de 2004 ("*Proposed clarification of the scope of paragraph 2 of article 15 of the Model Tax Convention*") y la segunda, que es una revisión de la primera, es del 12 de marzo de 2007 ("*Revised draft changes to the Commentary on paragraph 2 of article 15*").

Los ejemplos 1, 2 y 6 que señalaban las Propuestas y ahora recogen los Comentarios al artículo 15 MC OCDE 2010 (paras. 8.16, 8.17 y 8.26) son perfectamente reconducibles a nuestro ejemplo 1. Se trata de casos en los que una entidad presta un servicio a otra que, por su naturaleza, requiere para su realización el desplazamiento de trabajadores. Aquí el desplazamiento de trabajadores es un elemento adjetivo del contrato y estos trabajadores no se integran en la actividad de la empresa destinataria del servicio. Los trabajadores desplazados permanecen bajo el control de la empresa prestadora del servicio. En definitiva, el desplazamiento de trabajadores no es el objeto del contrato, sino solamente un instrumento necesario para que la empresa pueda prestar el servicio comprometido. Aquí no sería aplicable el artículo 15.2.b) MC OCDE, aunque la empresa prestadora del servicio, para determinar el importe que factura a la entidad destinataria del mismo, tenga en cuenta, entre otros aspectos, los costes de personal imputables a los trabajadores desplazados. Pues bien, cuando los hechos se presentan de este modo parece haber consenso en la posición de la OCDE y en la doctrina sobre la no aplicación del artículo 15.2.b) MC OCDE, lo que supone que la entidad prestataria del servicio no es la empleadora de los trabajadores desplazados por la entidad prestadora del servicio.⁵⁹

Los ejemplos 3, 4 y 5 de las Propuestas y los Comentarios al artículo 15 MC OCDE 2010 (paras. 8.20-8.25) se asimilan a nuestro ejemplo 2, si bien es cierto que la OCDE no menciona en ningún momento que intervengan empresas de trabajo temporal (ETT). El hecho de que no se haga no nos parece relevante, en la medida en que en todos esos casos, materialmente, la empresa empleadora pone a disposición de la empresa usuaria uno de sus trabajadores en términos similares a los que lo haría una ETT. Aquí, como señalan los Comentarios, el trabajador que se pone a disposición de la empresa usuaria se integra en su organización y se somete a su poder de dirección. Este tipo de situaciones son las que se producen habitualmente en el ámbito de las ETT -de hecho son su actividad principal-⁶⁰ y también, con carácter accesorio o

⁵⁹ Vid. paras. 8.16 a 8.19 y 8.26 a 8.27 de la Propuesta de la OCDE de 2007 y de los Comentarios al artículo 15 MC OCDE 2010, ESPINOSA (2007), Pág. 834 y CALDERÓN (2009a), Pág. 413.

⁶⁰ Como dice el artículo 1 LETT, una empresa de trabajo temporal es “aquella cuya actividad consiste en poner a disposición de otra empresa usuaria, con carácter temporal, trabajadores por ella contratados”.

eventual, pueden tener lugar en el ámbito de cualquier empresa.

Pues bien, en estos casos, el servicio que presta la empresa empleadora es la puesta a disposición de un trabajador suyo para que se integre en la organización de la empresa destinataria. A diferencia de otros contratos de prestación de servicios, aquí el objeto del mismo es precisamente la puesta a disposición de un trabajador para que se integre en la organización de la empresa usuaria. El servicio prestado -poner a disposición de otra empresa un trabajador- lo distingue de otros contratos de prestación de servicios en los que la intervención de trabajadores de la empresa empleadora es meramente instrumental, en el sentido de que dichos trabajadores constituyen sólo un medio para prestar el servicio comprometido, pero no constituyen el propio objeto del contrato de prestación de servicios. En consecuencia, estos contratos se diferencian claramente de los que suscriben las ETT, en la medida en que la propia prestación del servicio u el objeto del contrato es la puesta a disposición de trabajadores.

En los ejemplos que describen los nuevos Comentarios al MC OCDE 2010, en los que a su juicio se aplicaría el artículo 15.2.b) MC OCDE, la situación que se produce o se crea entre la empresa empleadora y la empresa usuaria es similar a la que se deriva del contrato de puesta a disposición que una ETT celebra con sus clientes. Tal y como están configurados estos contratos se observa que las relaciones que se producen entre las tres partes que interviene (empresa cedente [ETT], empresa usuaria y el trabajador) cumplirían todos o la mayoría de los requisitos que manejan los Comentarios al MC OCDE 2010 para considerar que la empresa usuaria es el empleador del trabajador a los efectos del artículo 15.2.b) del Modelo, *aunque formalmente no tenga dicha condición*. Esos criterios que se relacionan ahora en el apartado 8.14 de los nuevos Comentarios al artículo 15 MC OCDE 2010 coinciden, en su mayor parte, con los que anteriormente contemplaba el para. 8 de los Comentarios al artículo 15 del MC OCDE en sus versiones 1992-2008. No obstante, hay que destacar que el enfoque adoptado en el Modelo 2010 es bien distinto, toda vez que dichos criterios se proyectan sobre todos los casos, exista o no abuso. Como hemos visto, en las versiones 1992-2008 del Modelo solamente se aplicaban cuando se apreciaba una situación abusiva.

Desarrollo: Como dice el artículo 15.1 LETT, es la empresa usuaria, durante el tiempo de prestación de servicios en su ámbito, la que ejerce las facultades de dirección y control de la actividad laboral. Esto coincide con la posición de la OCDE, pues para ella la empresa usuaria es empleadora cuando tiene autoridad para dirigir la actividad del individuo, controla y ostenta la responsabilidad sobre el lugar en el cual el trabajo es realizado. De hecho, la empresa usuaria tiene que informar al trabajador sobre los riesgos derivados de su puesto de trabajo así como las medidas de protección y prevención contra los mismos, siendo la empresa usuaria la responsable de la protección en materia de seguridad e higiene en el trabajo (*vid.* artículo 16.1 LETT). Al mismo tiempo, como dice la OCDE, la empresa usuaria soporta la responsabilidad o riesgo derivado de los resultados del trabajo del individuo (*vid.* artículo 16.2 y 3 LETT). Por otra parte, como señala la OCDE, es la empresa usuaria la que determina el número y la cualificación de los individuos que prestan sus servicios, toda vez que la ETT, conforme al artículo 12.3 LETT, debe asegurarse de que los trabajadores requeridos por la empresa usuaria posean la formación teórica y práctica en materia de prevención de riesgos laborales necesaria para el puesto de trabajo a desempeñar, teniendo en cuenta su cualificación y experiencia profesional y los riesgos a los que vayan a estar expuestos. Finalmente, es evidente que la empresa usuaria soporta, desde un punto de vista económico, el coste de la remuneración percibida por el trabajador, en la medida en que ése será el principal parámetro para fijar la retribución que tiene que pagar a la ETT por el contrato de puesta a disposición. De hecho, el artículo 11.1 LETT reconoce a los trabajadores contratados por la ETT para ser cedidos a empresas usuarias el derecho durante los períodos de prestación de servicios en las mismas a percibir (de la ETT), como mínimo, la retribución total establecida para el puesto de trabajo a desarrollar en el convenio colectivo aplicable a la empresa usuaria, calculada por unidad de tiempo.

En nuestra opinión, la posición que ha adoptado la OCDE en 2010, recogiendo las Propuestas de 2004 y 2007, es muy discutible dado que el tenor actual del articulado del Modelo nada dice sobre el significado y alcance del concepto del empleador. La interpretación económica o contextual que recogían los Comentarios (para. 8) en las versiones

1992-2008, sin embargo, no eran rechazables en la medida en que su aplicación no se preveía con carácter general, sino solamente para supuestos de abuso, conclusión a la que, por otra parte, podría haberse llegado aunque no lo dijeran los Comentarios, por la vía de aplicar las normas generales antiabuso internas *en casos concretos* en el marco de los CDI.

En nuestra opinión, la aplicación de dicho enfoque con carácter general, es decir, a todos los contratos de prestación de servicios en los que interviene el desplazamiento de trabajadores, exista o no abuso -que es precisamente lo que hace el Modelo 2010-, nos parece que no puede justificarse por la vía meramente interpretativa. Se trataría de un cambio sustancial en la concepción del MC OCDE, lo cual debería requerir, al menos, que se definiera expresamente el concepto de empleador, debiendo reunir tal definición, los criterios manejados por los Comentarios al MC OCDE 2010. En tanto en cuanto no se proceda del modo anterior, consideramos que es más razonable la posición de la OCDE que constaba en los Comentarios a los Modelos 1992-2008, esto es, la de reaccionar sólo en los supuestos de abuso (ejemplo 3).⁶¹ No obstante, no podemos olvidar que los Comentarios en 2010 han cambiado y mantienen una posición bien distinta, todo ello a pesar de que no se haya cambiado el articulado del Modelo.

En este sentido, debemos destacar que si la OCDE decidiera definir expresamente en el articulado del Modelo el concepto de empleador en el sentido en que se recoge en los Comentarios 2010, se producirían otro tipo de problemas, que a continuación exponemos.

En primer lugar, el concepto de empleador que manejan los Comentarios al MC OCDE 2010 podría ser considerado claramente discriminatorio para las ETT que operan en el mercado internacional, pues sus servicios, *que consisten precisamente en la puesta a disposición de trabajadores*, soportarían siempre en el Estado de la actividad, *aunque sobre los trabajadores*, una carga tributaria, carga que no soportan los trabajadores de empresas dedicadas a prestar otro tipo de servicios. En segundo lugar, como ese concepto de empleador también repercutiría sobre cualquier entidad, y no sólo sobre las ETT, requeriría analizar to-

⁶¹ En este sentido, *vid.* BURJÁN (2009), Pág. 144.

dos los contratos de prestación de servicios realizados por una empresa en los que se producen desplazamientos de trabajadores, a fin de comprobar si dicho contrato se asimila, *en el caso concreto*, a un contrato de puesta a disposición (análogo al que haría una ETT), o por el contrario, la cesión del trabajador no es propiamente el objeto del contrato sino solamente un instrumento o medio para prestar el servicio comprometido. Como parece lógico, comprobar lo anterior no es una cuestión sencilla, tanto por el número de supuestos que se pueden producir, como por el hecho de que no siempre es fácil delimitar dónde acaba el contrato de puesta a disposición y dónde empieza el contrato de prestación de servicios en el que el desplazamiento de un trabajador es un elemento meramente instrumental o accesorio.

En tercer lugar, la definición del concepto de empleador en el sentido propuesto por la OCDE debería complementarse con una corrección en las normas sobre retención e ingreso a cuenta de los Estados parte del CDI con el fin de que la empresa usuaria del Estado de la actividad tenga obligación de practicar retención o ingreso a cuenta para garantizar que el trabajador pague el impuesto correspondiente. Entendemos que debería permitirse, a su vez, que la retención o ingreso a cuenta, en la medida en que la empresa usuaria no retribuya directamente al trabajador sino a la empresa cedente, se pudiera realizar sobre las cantidades que paga la empresa usuaria a la empresa que cede al trabajador, si bien dicha retención (o ingreso a cuenta) se haría *a cuenta del impuesto que el trabajador desplazado tiene que pagar al Estado de la actividad*. Dicha retención o ingreso a cuenta, aunque se practicaría sobre el pago que realiza la empresa usuaria a la cedente, sólo debería hacerse sobre la parte que se corresponda con el salario del trabajador gravable en el Estado de la actividad.

Finalmente vamos a analizar cómo se ha afrontado este tipo de situaciones en España, a la vista del único pronunciamiento (relevante) que hemos podido encontrar al respecto. Se trata de la sentencia de la Audiencia Nacional (AN), de 18 de mayo de 2006, recurso 398/2003 (NFJ022614), que analiza el siguiente supuesto:⁶²

⁶² También hay que mencionar la sentencia del TSJ de Madrid, de 7 de marzo de 2006, recurso 396/2003 (NFJ022576). La analizaremos en el epígrafe siguiente (3.2.3.3), porque no queda claro en la misma si se aplica el artículo 15.2.b) o el artículo 15.2.c) del MC OCDE.

Una entidad residente en Alemania (SIEMENS AG) prestaba a una empresa española (ENAGAS) un servicio consistente en la realización del diseño, fabricación y suministro de turbinas y otros elementos para una central térmica de ciclo combinado. A partir de un determinado momento el contrato fue objeto de novación pasando a prestar los servicios a la empresa española la filial que la empresa alemana tenía en España (SIEMENS SA), si bien la filial tenía que subcontratar con la matriz (alemana) la cesión del personal especializado de ésta. Tras la novación del contrato indicada, la empresa alemana facturaba (en marcos alemanes) a la filial española una cantidad equivalente a los costes del personal que le cedía, al efecto de que la filial española prestara el servicio indicado a la empresa española. Los trabajadores desplazados a España por la matriz alemana eran residentes en Alemania y empleados suyos.

La AEAT, en una primera instancia, consideró que las retribuciones percibidas por dicho desplazamiento estaban sujetas a tributación en España por la aplicación de la regla del establecimiento permanente del artículo 15.2.c) del CDI Alemania-España (1966). Este enfoque fue revocado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), ya que consideró que la empresa alemana no tenía en España un establecimiento permanente. No obstante, el TEAC señaló que España tenía derecho a gravar dichas rentas porque el coste que representaban *“ha sido cargado por ésta a la filial española Siemens SA, de lo que deduce que dichas rentas están sometidas a tributación en España y que la hoy recurrente resulta responsable del tributo como pagadora”* (vid. FJ 5 de la sentencia de la AN).

No queda muy claro, por lo menos a la vista de la sentencia de la AN, si el TEAC consideró si era aplicable la letra “b” o la letra “c” del artículo 15 para justificar la posibilidad de que España gravara las rentas como Estado de la actividad. Tampoco queda claro en la sentencia, *en este caso para quitarle la razón a la AEAT y al TEAC*, si lo que está interpretando es el artículo 15.2.c) del CDI (la matriz alemana no tiene establecimiento permanente en España), pues la sentencia se refiere a dicha letra, o si lo que está poniendo en duda es que la filial española de la empresa alemana pueda ser considerada *“el empleador”* de los trabajadores alemanes desplazados por la matriz, al menos a los efectos del artículo 15.2.b) del CDI, como consecuencia de que la matriz le

facturara un servicio a la filial por la cesión temporal de determinados trabajadores para que pudiera prestar el servicio comprometido con otra empresa española.

La sentencia comienza diciendo que *“no comparte dicho criterio ni la interpretación que el TEAC efectúa del apartado c) del apartado 2 del artículo 15 del Convenio. En efecto dicho apartado se expresa en el siguiente sentido: «las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona para quien se trabaje tiene en el otro Estado» y la discrepancia surge en cuanto al término «persona para quien se trabaja», que el TEAC viene a equiparar con la filial española a la que finalmente se ha cargado el importe de las retribuciones, habida cuenta de que sin perjuicio de que la pagadora haya sido la alemana SAG, según se desprende de la factura aportada al expediente, ésta ha cargado el coste de las referidas retribuciones a su filial española”* (FJ 5). Como se ha dicho, puede apreciarse la confusión del TEAC, y de la propia AN, pues no tiene sentido examinar esta cuestión bajo la óptica del artículo 15.2.c) si, como premisa, se parte de que la empresa alemana no tiene un establecimiento permanente en España. Lo relevante, por lo tanto, es si la filial puede considerarse, a estos efectos, *“empleadora”* de los trabajadores de la matriz alemana.

Pues bien, teniendo en cuenta la confusión indicada, la sentencia señala lo siguiente: *“Pues bien, y con independencia de las relaciones entre la recurrente SAG y su filial española, considera la Sala que la interpretación que debe hacerse del contenido de la letra c) del apartado 2 del artículo 15 del Convenio, es que el término «persona para quien se trabaja», es equivalente al empleador y en ningún caso cabe hacerlo extensivo a la filial española a la que se repercute el coste de las retribuciones. En efecto, de los datos obrantes en el expediente, es evidente que la persona para quien se trabaja era la alemana SAG, quien desplazó a los trabajadores de su plantilla en Alemania para la realización de unos concretos trabajos, en virtud del convenio suscrito y de la que proceden los fondos con los que se abonaron las retribuciones a los trabajadores, retribuciones que fueron abonadas a éstos en marcos alemanes y quien ha emitido la factura controvertida correspondiente a los servicios prestados por sus trabajadores alemanes y todo ello con independencia de que el coste final haya sido cargado por ésta a su filial española”*. (FJ 5).

En virtud de lo anterior la sentencia acaba concluyendo que “[el artículo 15 del CDI] establece como excepción a la sujeción de las rentas en el Estado en que se realizan los trabajos, los empleos en que se den las tres condiciones descritas: que la permanencia en el Estado en que se presta el trabajo no exceda de 183 días, que las remuneraciones se paguen por un empleador que no sea residente del Estado en que se ejerce el empleo y que las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona para quien se trabaje tenga en el otro Estado [...] En el presente supuesto concurren las dos últimas condiciones previstas en el apartado 2 del artículo 15, [por lo que no habría obligación de tributar por los trabajadores afectados en los ejercicios afectados]”. (FJ 5).

Los datos ofrecidos por la sentencia no son suficientes para saber si la AN está a favor de la postura que aparece en los Comentarios actuales (2010), o mantienen una posición equivalente a la que contenían las versiones anteriores del Modelo.

En nuestra opinión, y a pesar de no contar con datos suficientes, puede afirmarse que no parece que se haya producido una situación de abuso o elusión, en el sentido de que la operación se haya realizado con la única finalidad de eludir el artículo 15.2.b) del CDI. Por lo tanto, la solución de la AN sería conforme con la posición de los Comentarios al artículo 15 MC OCDE 1992-2008.

Desde la perspectiva de la posición adoptada por la OCDE en el Modelo de 2010, también aquí la falta de datos nos impide expresar un juicio definitivo. A pesar de ello, y con todas las cautelas posibles, hay que constatar, en primer lugar, que es evidente que la filial española (empresa residente en el Estado de la actividad) indirectamente soporta el coste de la remuneración de los trabajadores desplazados a territorio español. Este dato, si bien es relevante, no es un dato definitivo para sostener que la filial española es la empleadora de los trabajadores, a efectos del artículo 15.2.b) MC OCDE/CDI Alemania-España, tal y como se encargan de remarcar los Comentarios de 2010 (*vid.* paras. 8.14-8.15 de los Comentarios al artículo 15 MC OCDE 2010). Para ello es necesario que concurren otra serie de factores que puedan llevar a afirmar que los servicios prestados por el trabajador desplazado constituyen una parte integral de la actividad empresarial del destinatario final de los mismos. Dicho de otro modo, y siguiendo la posición que

hemos mantenido aquí, lo importante es comprobar si el objeto mismo del contrato es la cesión de un trabajador o si, por el contrario, el objeto del contrato es la prestación de un servicio, que si bien puede implicar el desplazamiento de trabajadores, los mismos actúan simplemente como un elemento instrumental para poder cumplir el servicio comprometido.

En nuestra opinión, la filial española no puede considerarse empleadora a los efectos del artículo 15.2.b). Hay que reparar que una empresa española (ENAGAS) había contratado originariamente con la empresa alemana (SIEMENS AG) un servicio consistente en la realización del diseño, fabricación y suministro de turbinas y otros elementos para una central térmica de ciclo combinado. Este contrato es claramente un contrato de prestación de servicios, y no de puesta a disposición de trabajadores, todo ello sin perjuicio de que para la prestación de servicios la entidad alemana tuviera que desplazar trabajadores suyos a España. En este contexto, parece claro que no es aplicable el artículo 15.2.b) MC OCDE. Posteriormente, dicho contrato de prestación de servicios fue objeto de novación, pasando a ser el prestador de los servicios la filial española de la empresa alemana (SIEMENS SA). Dicha novación incluía sin embargo la condición de que la filial española tuviera que subcontratar a su matriz alemana parte del conjunto de servicios que debían prestarse a la empresa española (ENAGAS). Los servicios, según se dice en la sentencia, eran servicios de supervisión, que realizaría personal especializado de la matriz alemana. Como se puede advertir, aquí los trabajadores de la matriz alemana no se ponen a disposición de la filial española, produciendo una situación equivalente a la del contrato de puesta a disposición de una ETT, sino que dichos trabajadores se desplazan a España para prestar un servicio (supervisión) que inicialmente realizaba la entidad alemana y que, posteriormente, es realizada de forma indirecta, ya que *ante el destinatario final del servicio* (ENAGAS) el prestador formal es la filial española (SIEMENS SA). En este contexto, consideramos que ni la filial española, ni la empresa española (ENAGAS) pueden considerarse empleadoras de los trabajadores alemanes, pues estos trabajadores se desplazan a España para prestar un servicio de supervisión que correspondía realizar a la empresa alemana, y no para integrarse (temporalmente) como trabajadores de las empresas residentes en España. Lo relevante para la filial española (y también para ENAGAS) no es que le cedan un trabajador,

sino que la empresa alemana preste el servicio consistente en supervisar la realización del diseño, fabricación y suministro de turbinas y otros elementos para una central térmica de ciclo combinado.

En suma, la sentencia, habida cuenta de los hechos enjuiciados, nos impide saber si la AN se suma o no a la posición de la OCDE plasmada en los Comentarios al artículo 15 del MC OCDE 2010, ya que la conclusión a la que llega hubiera sido la misma aplicando esta visión o la que constaba en las versiones anteriores de los Comentarios al artículo 15 MC OCDE -pues no hay abuso-.

En cualquier caso, sea cual sea la posición española, de imponerse en el contexto internacional la visión expresada por la OCDE en los Comentarios al Modelo de 2010, quizás sería conveniente modificar las normas españolas sobre pagos a cuenta para que fuera la empresa usuaria residente en España la obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta, que se haría sobre lo pagado a la empresa no residente que cede a su trabajador. Aunque no se dé cuenta de ello en la sentencia de la AN, suponemos que debió de ser complejo para la AEAT exigir el IRNR no pagado por los trabajadores alemanes, pues tuvo que liquidar el impuesto directamente a la empresa alemana como responsable solidario (y no, pues no era posible, a la filial española), al ser la empresa alemana un pagador de rentas a no residentes en España sin establecimiento permanente.⁶³

3.2.3.3. *El criterio del establecimiento permanente*

El Estado de la actividad, aunque no se cumplan ninguno de los requisitos anteriores, podrá gravar al trabajador si sus “remuneraciones [...] son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga [en el territorio del Estado de la actividad]”. (Artículo 15.2.c MC OCDE). Hasta la supresión del artículo 14 del MC OCDE (servicios personas independientes) en el año 2000, el artículo 15.1.c) mencionaba también junto al concepto de establecimiento permanente el de base fija. Eso explica que este último concepto aparezca en un buen número de CDI españoles, especialmente si son anteriores a la versión

⁶³ El precepto aplicado fue el artículo 23.6 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que equivale al artículo 9.1 LIRNR.

de 2000 del MC OCDE.

Por otro lado, desde el MC OCDE 2000, los Comentarios al artículo 15 han insistido que la expresión “*soportadas por*” debe interpretarse a la luz de la finalidad de las letras “*b*” y “*c*” de este precepto. El Estado de la actividad debe tener potestad de gravamen si la remuneración del trabajador puede reducir la base imponible de un sujeto que tributa en su territorio.⁶⁴

Para determinar si la remuneración puede generar un gasto deducible los Comentarios tienen en cuenta los principios del artículo 7 MC OCDE para calcular los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente. Lo relevante para los Comentarios no es tanto que el gasto se haya *deducido efectivamente* en la base imponible del establecimiento permanente situado en el Estado de la actividad, sino si el gasto que representa la remuneración del trabajador le sea atribuible a dicho establecimiento en virtud del artículo 7.⁶⁵ Si el gasto es atribuible al establecimiento, el Estado de la actividad podrá gravar la renta del trabajador aunque el gasto no se haya deducido efectivamente, bien porque establecimiento esté exento, bien porque no se haya aplicado efectivamente el gasto, o incluso porque no se permita su deducción.⁶⁶

Por otra parte, la doctrina ha considerado que para apreciar si existe o no establecimiento permanente en el Estado de la actividad a los efectos del artículo 15.2.c) del MC OCDE no es imprescindible acudir al concepto que prevea el CDI entre este Estado y el de residencia del trabajador.⁶⁷ Bastaría, en caso de que en aplicación de este CDI se considerara que no hay establecimiento, que el mismo exista en virtud de la legislación interna del Estado de la actividad o del CDI celebrado por este Estado con un Estado tercero, es decir, un Estado diferente al Estado en el que reside el trabajador. Esta interpretación es razonable en la medida en que el Estado de residencia de la entidad a la que pertenece el establecimiento permanente situado en el Estado de la actividad no tiene que coincidir con el Estado donde reside el trabajador.

⁶⁴ Vid. los Comentarios al artículo 15 MC OCDE (para. 7).

⁶⁵ CALDERÓN (2009a), Pág. 416.

⁶⁶ PRAZUCH (2009), Pág. 147.

⁶⁷ Vid. VOGEL (1997), Pág. 902 y CALDERÓN (2009a), Pág. 416.

Por eso no tiene sentido analizar si existe o no establecimiento permanente en el Estado de actividad en el marco del CDI celebrado con el Estado de residencia del trabajador cuando la empresa titular del establecimiento resida en otro Estado. Lo lógico aquí es analizar si hay establecimiento en el Estado de la actividad a la luz del CDI celebrado con el Estado donde reside la empresa.

En cualquier caso, cuando no exista establecimiento permanente en el Estado de la actividad, bien porque no exista conforme a su Derecho interno, bien porque aunque existe la cláusula del establecimiento sea inaplicable en virtud del CDI celebrado por dicho Estado con el Estado de residencia de la empresa, es evidente que no será aplicable el artículo 15.2.c) del CDI celebrado entre el Estado de residencia del trabajador y el Estado de la actividad. Ello es así porque no hay un establecimiento permanente en el Estado de la actividad que soporte o pueda soportar la remuneración del trabajador.

Ejemplo 1: Existe un establecimiento permanente (EP) en el Estado de la actividad (Estado A) que pertenece a la entidad R, residente en el Estado R. El trabajador que se desplaza a A reside en el Estado R. Habría que comprobar la existencia de EP a la luz del CDI A-R. Si lo hay (y el gasto lo soporta el EP), el artículo 15.2.c) MC OCDE es aplicable respecto al CDI A-R.

Ejemplo 2: Existe un EP en el Estado de la actividad (Estado A) que pertenece a la entidad T, residente en el Estado T. El trabajador que se desplaza al Estado A reside en el Estado R. Habría que comprobar la existencia de EP a la luz del CDI A-T. Si lo hay (y el gasto lo soporta el EP), el artículo 15.2.c) MC OCDE es aplicable respecto al CDI A-R.

También respecto a este criterio apenas existen en España pronunciamientos administrativos o judiciales. La sentencia del TSJ de Madrid, de 7 de marzo de 2006, recurso 396/2003 (NFJ022576), es (aparentemente) una excepción. En ella se aborda el artículo 15 MC OCDE, no desde la perspectiva de España como Estado de la actividad, sino como Estado de residencia. El recurrente, que residía en España, reclamaba la aplicación de la exención (con progresividad) prevista en el artículo 25.1.a) del CDI Francia-España (1973), porque la renta del trabajo ob-

tenida en Francia “podía someterse a imposición en Francia” conforme al artículo 15.2.c) del CDI.

La sentencia reconoce la aplicación de la exención: “a estos efectos hay que tener en cuenta que el recurrente ha aportado con la demanda un documento de Alcampo, S.A. fechado el 4 de julio de 2003, en el que se certifica que el recurrente «...estuvo destinado en Francia, en la Sociedad Auchan France, casa matriz de Alcampo, S.A. y que todos los costes de personal originados durante su desplazamiento, incluido el período comprendido entre agosto y diciembre de 1997, son cargados a la casa matriz en Francia, no siendo soportados por Alcampo, S.A. en España». Sin que tal certificado haya sido impugnado expresamente por el Abogado del Estado, ni efectúa referencia alguna al mismo. Debiendo concluir que dicho certificado hace prueba de que los costes salariales fueron soportados por la sociedad francesa y no por la española, lo que conduce a considerar que, contrariamente a lo manifestado en la resolución recurrida, no se cumplen las condiciones establecidas en los apartados b) y c) del artículo 15 del Convenio para poder estar sometidas a tributación en España”. (FJ 3).

La sentencia no deja claro qué letra del artículo 15.2 del CDI Francia-España atribuía a Francia como Estado de la actividad potestad de gravamen -que es lo que hacía que en España estuviera exenta por el artículo 25 del CDI-. Como en ningún momento se menciona que la empresa española (Alcampo) para la que trabajaba el recurrente tuviera establecimiento permanente en Francia, hay que entender que la referencia al artículo 15.2.c) del CDI es improcedente. Si fuera aplicable algún precepto, sería el artículo 15.2.b), aunque en este caso los datos que ofrece la sentencia no son suficientes para comprobar si dicho precepto es aplicable. Pero conviene recordar, como vimos en un epígrafe anterior (3.2.3.2.2), que el mero hecho de que el coste del trabajador se cargue a una entidad residente del Estado de la actividad no es suficiente para considerar que esta última entidad (en la sentencia, Auchan France) es un empleador a los efectos del artículo 15.2.b) MC OCDE. En la medida en que en este caso *lo que se solicitaba era la aplicación de la exención en el Estado de residencia*, la prueba de que la entidad residente en el Estado de la actividad (Auchan France) era el empleador del trabajador desplazado, a los efectos del artículo 15.2.b) del CDI, no le correspondía a la AEAT, sino al recurrente. La prueba aportada a la que hace referencia la sentencia no es, en nuestra opinión,

suficiente a tal efecto, por lo que el recurso debió ser desestimado.

3.2.4. Reglas especiales

Existen determinados supuestos de trabajos dependientes, que a pesar de encuadrarse en el artículo 15 MC OCDE, no se rigen por las reglas generales de este precepto. La consecuencia de la no aplicación de estas reglas generales es que se modifican los criterios de reparto de la imposición. Los supuestos más relevantes son los siguientes: los empleados públicos, mientras están en activo, que se rigen por el artículo 19.1 MC OCDE; los trabajadores de empresas de navegación marítima y aérea internacional (artículo 15.3 MC OCDE); y, finalmente, los trabajadores transfronterizos.

3.2.4.1. Empleados públicos

3.2.4.1.1. Consideraciones generales

El artículo 19 MC OCDE es aplicable a los sueldos, salarios y otras remuneraciones, y a las pensiones, percibidos por razón de un empleo público. En este apartado sólo nos ocuparemos de las retribuciones de un empleado público mientras está en activo, postergando el análisis de las pensiones a otro apartado (3.3.3), a fin de realizar su estudio conjuntamente con el de las pensiones que tienen su origen en un empleo privado (epígrafe 3.3.2). En cualquier caso, el análisis de las pensiones está claramente ligado a que previamente a su retiro la retribución del contribuyente hubiera podido encuadrarse en el artículo 19 MC OCDE. En consecuencia, si durante el tiempo en que el trabajador estuvo en activo sus rentas se regían por el artículo 15 MC OCDE, y no por el artículo 19, ello supondrá que la pensión no pueda regirse por este último precepto sino, y en su caso, por el artículo 18 MC OCDE.

Las retribuciones que se encuadran en el artículo 19.1 son similares a las del artículo 15 MC OCDE, salvo por el hecho de que el trabajo dependiente que las ha generado se realiza para un ente público. Por lo tanto, nos remitimos aquí a lo dicho en los epígrafes 3.2.1 y 3.2.2 sobre el concepto de trabajo dependiente y las remuneraciones que comprende. Lo que sí cambia significativamente aquí es la regla de tributación. A diferencia de lo que sucede en el ámbito del artículo 15 MC

OCDE, el Modelo propone, para este asunto, un *sistema de distribución exclusiva del rendimiento*. Este derecho se atribuye al Estado de la fuente, esto es, al Estado parte del CDI que paga las remuneraciones por razón de un empleo público (*State of the fund principle*).⁶⁸

Este sistema de tributación tiene su fundamento en las reglas de cortesía internacional y de respeto mutuo entre Estados soberanos.⁶⁹ Al mismo tiempo, dicho principio es conforme al concepto de cortesía internacional que inspira el artículo, así como a las disposiciones de los Convenios de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, de 18 de abril de 1961, y sobre Relaciones Consulares, de 24 de abril de 1963.⁷⁰ Este artículo no pretende restringir la aplicación de las normas de Derecho internacional en el caso de las misiones diplomáticas y los puestos consulares, sino que se refiere a los casos no comprendidos en el ámbito de tales normas.⁷¹ En efecto, el propio artículo 28 MC OCDE establece que “*las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales*”.

Históricamente el ámbito de aplicación de este precepto ha sido bastante limitado. Sin embargo, como consecuencia del crecimiento del sector público en la mayoría de países, las actividades del Estado en el extranjero se han extendido considerablemente y con ello ha aumentado la importancia y el alcance de aquél. Hay que tener en cuenta, con todo, que el MC OCDE *no atribuye siempre* potestad de gravamen con carácter exclusivo al Estado de la fuente. La letra “b” de los apartados 1 y 2 del artículo 19 atribuye ese derecho, *también con carácter exclusivo*, al Estado de residencia. Ello sucede cuando concurren los requisitos establecidos por este precepto, siendo uno de ellos que el contribuyente sea *nacional* del Estado de residencia. Como puede verse, en el ámbito del artículo 19 MC OCDE la nacionalidad tiene un papel importante, precisamente, y aunque pueda parecer extraño, para atri-

⁶⁸ VOGEL (1997), Pág. 1023.

⁶⁹ Vid. los Comentarios al artículo 19 MC OCDE (para. 1).

⁷⁰ DE LA VILLA (1987), Pág. 190.

⁷¹ Vid. los Comentarios al artículo 19 MC OCDE (para. 2).

buir al Estado de residencia el derecho exclusivo a gravar estas rentas.

Por otra parte, desde el punto de vista de los métodos para eliminar la doble imposición previstos en el artículo 23 MC OCDE, el hecho de que el artículo 19 MC OCDE atribuya con carácter general el derecho a someter a tributación estas rentas al Estado de la fuente (Estado pagador) no impedirá al Estado de residencia -cuando ambos no coincidan- tomar en consideración las rentas exentas con arreglo a la letra “*α*” de los apartados 1 y 2 para la determinación de los tipos impositivos aplicables a las rentas que sus residentes obtengan de otras fuentes.⁷² Técnicamente esta cuestión se articula a través de la aplicación en el Estado de residencia de una exención con progresividad.

En otro orden de cosas, hay que destacar que el artículo 19 MC OCDE prevalece frente a otros preceptos del MC OCDE. Concretamente respecto a los artículos 15 (servicios personales independientes), 16 (participaciones de consejeros), 17 (artistas y deportistas) y 18 (pensiones). El artículo 19.3 MC OCDE regula la relación entre estos preceptos, señalando que el artículo 19 no se aplica siempre que la remuneración (o la pensión) la pague un Estado o cualquiera de sus organismos, sino solamente cuando la actividad que se desarrolle, o la actividad desarrollada que genere el derecho al cobro de una pensión, esté relacionada con las actividades de un Estado que responden al concepto de función pública en sentido estricto. Por esta razón, el artículo 19.3 MC OCDE establece que los preceptos indicados se aplicarán cuando las remuneraciones (y pensiones) se paguen por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado. Sin perjuicio de que posteriormente nos refiramos a ello (epígrafe 3.2.4.1.3), se aprecia que el artículo 19.3 MC OCDE delimita el concepto de funciones de carácter público en sentido negativo, señalando que no tienen tal carácter las de naturaleza empresarial.⁷³

Para finalizar este apartado debemos aclarar dos cuestiones. En primer lugar, este precepto solamente se aplica cuando la remuneración la percibe una persona física. Si estos rendimientos se perciben por un

⁷² Vid. los Comentarios al artículo 19 MC OCDE (para. 2) y la consulta de la DGT de 9 de febrero de 2009, nº V0221/2009 (NFC032046).

⁷³ VOGEL (1997), Pág. 1027.

sujeto distinto a una persona física, tributarán conforme a lo establecido en el artículo 7 MC OCDE (rentas empresariales). En segundo lugar, y ligado con lo anterior, este precepto no se aplica cuando quien presta este servicio actúe de forma independiente, a salvo de los artistas y deportistas.⁷⁴

3.2.4.1.2. Regla de tributación

El artículo 19.1 MC OCDE se ocupa de los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad.

Este precepto afecta a los empleados públicos. Es indiferente el régimen de vinculación con el ente público (funcionarial o laboral) siempre que dé lugar a una relación de carácter dependiente.⁷⁵ El artículo 19 MC OCDE se aplica a todos los empleados públicos con independencia del sector de la Administración en el que presten sus servicios (educación, sanidad, defensa, seguridad, Administración tributaria, etc.). En efecto, el artículo 19.1 solamente exige que los servicios se presten a los entes públicos que se señalan, sin establecer ninguna diferenciación en ese sentido. Por este motivo, aunque pudiera parecer razonable excluir del artículo 19.1 las retribuciones percibidas por empleados públicos en el marco de determinadas actividades que hoy desarrolla tanto el Estado como el sector privado (educación, sanidad, etc.), dada la redacción actual del artículo 19 MC OCDE no es posible sostener lo anterior, salvo que el CDI correspondiente lo disponga de forma expresa.

Por otro lado, otro de los requisitos que establece el artículo 19 se refiere al sujeto que debe retribuir el trabajo. Dada la redacción de este precepto, no solamente están comprendidos los pagos efectuados por el Estado, sino también los efectuados por sus subdivisiones políticas y entidades locales. Respecto al ordenamiento español podría conside-

⁷⁴ Vid. los Comentarios al artículo 19 MC OCDE (para. 2.1).

⁷⁵ La única excepción a este requisito es la relativa a artistas y de deportistas, toda vez que la prestación de sus servicios no tiene por qué realizarse siempre en el marco de una relación de dependencia.

rarse que están incluidas las Comunidades Autónomas, las Diputaciones Provinciales y los Ayuntamientos. No obstante, el artículo 19 sólo se aplica cuando los servicios se prestan en el seno de una Administración de base territorial. Quedarían fuera del artículo 19 MC OCDE todos los órganos que forman parte de la llamada “*Administración instrumental*”.⁷⁶ En España estarían excluidos los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales y las Agencias estatales a las que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE). La exclusión de este tipo de entes puede dar lugar a situaciones absurdas, pues, por ejemplo, quedarían al margen del artículo 19 MC OCDE las retribuciones percibidas por el personal de la AEAT, que es un órgano que sin lugar a dudas realiza una función de carácter público. Por este motivo se puede comprender que un buen número de CDI establezcan que el artículo 19 MC OCDE también es aplicable a corporaciones y organismos de carácter público. Algunos CDI, por el contrario, asimilan a los efectos del artículo 19 determinadas remuneraciones pagadas por instituciones privadas.⁷⁷

Pues bien, si se cumplen los requisitos expuestos, el Estado pagador tiene derecho exclusivo a gravar estos rendimientos. No obstante, si concurren los requisitos de la letra “b” del artículo 19.1 MC OCDE, se invierte el poder de gravamen a favor del Estado de residencia. En efecto, de cumplirse los requisitos de la letra indicada, solamente el Estado de residencia podrá gravar las remuneraciones públicas. Los requisitos establecidos por el MC OCDE son los siguientes: a) los servicios que dan lugar a la remuneración pública deben prestarse en el Estado de residencia; b) la persona física que presta los servicios debe ser nacional del Estado de residencia; c) la persona física no debe haber adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios. El siguiente cuadro recoge de forma esquemática estos requisitos:

⁷⁶ VOGEL (1997), Pág. 1025.

⁷⁷ VOGEL (1997), Pág. 1038.

<p>Regla general: tributación exclusiva en el <i>Estado de la fuente</i></p>	
<p>Regla especial: tributación exclusiva en el <i>Estado de residencia</i></p>	<p>Requisitos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Los servicios deben prestarse en el Estado de residencia. 2) El contribuyente debe ser nacional del Estado de residencia. 3) No debe haber adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios que dan lugar al pago por el otro Estado de la remuneración pública.

El derecho a gravar las rentas corresponderá al Estado de residencia cuando se presten en su territorio los servicios que den lugar a la obtención de estos rendimientos. Además, el contribuyente, con carácter previo, debe tener la condición de residente de ese Estado, pues de lo contrario podría considerarse que ha adquirido tal residencia solamente para prestar esos servicios. Por último, es indiferente que el contribuyente tenga al mismo tiempo la nacionalidad del Estado pagador, siempre que sea nacional del Estado de residencia.⁷⁸ Algunos CDI excluyen la aplicación de esta regla -tributación exclusiva en el Estado de residencia- cuando el contribuyente tenga la nacionalidad tanto del Estado pagador como del Estado de residencia.

3.2.4.1.3. Exclusión de las actividades empresariales realizadas por entes públicos

Conforme al artículo 19.3 MC OCDE, el régimen previsto para las retribuciones (y pensiones) de empleados públicos no se aplica cuando la retribución se pagan por razón de una *actividad empresarial* realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. La no aplicación del artículo 19 obligará a reconducir las rentas implicadas a las reglas generales sobre rendimientos del trabajo establecidas en los artículos 15, 16 y 18 del MC OCDE.

Si el MC OCDE no previera el artículo 19.3, las remuneraciones (y pensiones) derivadas de estas empresas públicas se regirían por el artículo

⁷⁸ AGUAS (2003), Pág. 292.

19 MC OCDE (para. 6 de los Comentarios al artículo 19). Con carácter general, sin embargo, los CDI incluyen el artículo 19.3 del Modelo evitando que se produzca lo anterior. En particular, solamente uno de los CDI celebrados por España *no recoge* este precepto.⁷⁹ No obstante, algunos CDI mencionan con cierta habitualidad determinados organismos o empresas de carácter público a los que no será de aplicación la exclusión que efectúa el artículo 19.3 MC OCDE. En cualquier caso, a no ser que el CDI diga otra cosa, nunca se plantearía la aplicación de este apartado a las remuneraciones pagadas por una sociedad mercantil de capital público, habida cuenta de que estas entidades no se mencionan en los apartados 1 y 2 del artículo 19.

El problema de mayor enjundia que plantea la aplicación de este apartado consiste en delimitar el significado del término “*actividad empresarial*”. Este precepto debe interpretarse conforme al artículo 7 MC OCDE (beneficios empresariales).⁸⁰ Como ha señalado la doctrina, es suficiente que se ejerza una actividad empresarial, con independencia de la forma jurídica adoptada, de la obtención o no de beneficios, o de si la misma se ejerce en régimen de monopolio o de libre competencia.⁸¹ No obstante, los CDI españoles contemplan un buen número de singularidades, incluyendo o excluyendo del artículo 19 rendimientos que, por la naturaleza del ente pagador, bien podrían quedar excluidos o incluidos de su ámbito. Por este motivo, sobre todo en este aspecto, es preciso que se analice cada CDI para comprobar en qué se separa del MC OCDE.

3.2.4.2. *Trabajadores de empresas de navegación marítima y aérea internacional*

El artículo 15.3 MC OCDE establece que “*no obstante las disposiciones precedentes de este Artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo [de un trabajo dependiente] realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación por aguas interiores pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efec-*

⁷⁹ Vid. CDI Suiza-España (1966, artículo 19).

⁸⁰ AGUAS (2003), Págs. 311 a 313.

⁸¹ VOGEL (1997), Pág. 1047.

tiva de la empresa”.

Esta disposición tiene cierta vinculación con regla especial que establece el artículo 8 MC OCDE para la tributación de los beneficios de empresas de navegación marítima y aérea internacional. Sin embargo, a diferencia de lo que sucede en el ámbito del artículo 8 MC OCDE, el artículo 15.3 no contempla un sistema de tributación exclusiva del rendimiento.

En efecto, el artículo 15.3 del Modelo autoriza al Estado parte del CDI donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa de navegación marítima o aérea (o por aguas interiores) internacional a gravar la renta del trabajador obtenida por el trabajo prestado a bordo del buque o aeronave. El otro Estado parte del CDI, que será donde el trabajador tenga su residencia -pues de lo contrario no sería aplicable el CDI- también podrá gravar la renta, sin perjuicio de que deba eliminar la doble imposición internacional conforme al método de imputación o exención que establezca el concreto CDI.⁸² En consecuencia, el artículo 15.3 MC OCDE arbitra un sistema de tributación compartida del rendimiento, que sólo tendrá sentido cuando el Estado de residencia del trabajador y la sede de dirección efectiva de su empleador estén en Estados diferentes a los que forman parte del CDI. Cuando ambos Estados coincidan, el otro Estado parte del CDI no tendría derecho de gravamen alguno, siempre y cuando estemos ante las rentas a las que se refiere el artículo 15.3, esto es, las obtenidas por el trabajo realizado a bordo de un buque o aeronave explotada en tráfico internacional.

De tratarse de rentas diferentes a las anteriores, el otro Estado parte del CDI tendría derecho a gravarlas si se cumplen los requisitos del artículo 15.2 MC OCDE (*vid.* epígrafe 3.2.3). No obstante, como ha señalado la doctrina, también caen bajo la órbita del artículo 15.3 la retribución de actividades “*en tierra*” del trabajador siempre que su lugar de trabajo principal y habitual se encuentre en el buque o aeronave.⁸³ Por este motivo no será necesario hacer el prorrateo de las remuneraciones correspondientes a las actividades “*en tierra*” al efecto de aplicar el artículo 15.2 MC OCDE.

⁸² CALDERÓN (2009a), Pág. 418.

⁸³ CALDERÓN (2009a), Pág. 418.

Los CDI españoles siguen, por lo general, el MC OCDE en este punto, si bien un buen número de ellos no contienen la referencia a las embarcaciones destinadas a la navegación interior, al igual que sucede en relación con el artículo 8 MC OCDE.⁸⁴ En este sentido, los CDI españoles raramente han seguido la propuesta de otros Modelos de convenio, como el de Estados Unidos (2006) de atribuir el derecho de gravamen con carácter exclusivo al Estado donde resida el trabajador.⁸⁵

Cuando resulte aplicable un CDI, España podrá gravar a estos trabajadores si tienen su residencia en España. No obstante, si el otro Estado parte del CDI ha podido gravar la renta, en virtud del artículo 15.3 MC OCDE, España tendrá que eliminar la doble imposición a través del método que haya establecido el CDI. Si dicho método es el de imputación, sólo habrá de aplicarse si el otro Estado ha gravado efectivamente al trabajador por dichas rentas. Si el método previsto es el de exención (con o sin progresividad), el mismo habrá de aplicarse en España en el IRPF del trabajador, salvo que el CDI haya establecido una cláusula de sujeción efectiva, lo cual requerirá comprobar que efectivamente el otro Estado ha exigido un impuesto al trabajador.

Por otro lado, cuando España no sea el lugar donde resida el trabajador, en aplicación del artículo 15.3 MC OCDE, podrá sujetarse a tributación la renta si en España se encuentra, a su vez, la sede de dirección efectiva de la empresa. Cuando ello sea así, el trabajador estará efectivamente sujeto a tributación si la empresa tributa en el impuesto español sobre sociedades (IS) -lo cual es probable en la medida en que la sede de dirección efectiva se encuentra en España-⁸⁶ o, de tratarse de una persona física, realiza una actividad económica, lo que es del todo probable (artículo 13.1.c.3º LIRNR). Más dudas plantea la aplicación del otro punto de conexión que prevé el artículo 13.1.c.3º) LIRNR -establecimiento permanente situado en España-, en la medida en que si la sede de dirección efectiva está en España, aunque la empresa sea una entidad constituida conforme al Derecho de otro país, dicha empresa tributará en España en el IS y no en el IRNR como no residente *con*

⁸⁴ VEGA BORREGO (2005a), Pág. 525.

⁸⁵ HORTALÁ (2007), Pág. 520 y CALDERÓN (2009a), Pág. 418.

⁸⁶ Vid. artículo 8.1.c) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

establecimiento permanente.⁸⁷

Con todo, aunque se aplique cualquiera de los puntos de conexión indicados, el trabajador no residente no tendrá que tributar en España si el trabajo que se retribuye se presta íntegramente en el extranjero y los rendimientos obtenidos están sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero. Es probable que cuando medie un CDI se entienda cumplido este segundo requisito, habida cuenta de que, aunque aquí la LIRNR no lo establezca expresamente, en otros ámbitos de la normativa española -aunque el tenor no sea idéntico-⁸⁸ se presume cumplido este requisito si es aplicable un CDI, particular que aquí sucede en la medida en que partimos de la premisa de que el trabajador no residente en España reside en un país que ha celebrado un CDI con el Estado español.

3.2.4.3. Trabajadores transfronterizos

Por trabajador transfronterizo debe entenderse aquella persona que viviendo en un determinado país, trabaja en el país vecino, de modo que cada día se desplaza del Estado donde reside al Estado donde obtiene sus rentas (donde trabaja).⁸⁹ Como señalan los Comentarios al artículo 15 MC OCDE (para. 10), no se prevé ninguna disposición especial para los trabajadores transfronterizos. Se trata de una cuestión que se deja a los Estados contratantes para que, en atención a las circunstancias

⁸⁷ Obviamente, partimos de la premisa de que el CDI celebrado entre España y el Estado de residencia sigue el MC OCDE y de que, de haber un conflicto de residencia, el mismo se resolvería a favor de España conforme al artículo 4.3 MC OCDE. Si ese conflicto se resolviera a favor del otro Estado, por no seguir el CDI el MC OCDE, es probable que de seguir considerándose que la sede de dirección efectiva está en España, nos encontraríamos ante un no residente con establecimiento permanente en España (*vid.* artículos 13.1.a LIRNR y 5.2 MC OCDE), lo cual habilitaría la aplicación del punto de conexión del artículo 13.1.c.3º) LIRNR que nos planteaba dudas (establecimiento permanente situado en España).

⁸⁸ *Vid.* artículos 7.p) LIRPF (exención por trabajos desarrollados en el extranjero) y 21.1.b) LIS (exención sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español).

⁸⁹ HORTALÁ (2007), Pág. 522 y la consulta de la DGT de 14 de mayo de 2009, nº 1089/2009 (NFC033480).

locales, prevean, en su caso, una regla específica en su CDI.

Los CDI españoles, en dos casos, contemplan cláusulas sobre trabajadores transfronterizos, cuya finalidad es atribuir en exclusiva al Estado de residencia el gravamen de los rendimientos del trabajo porque, de lo contrario, por la aplicación del artículo 15.2 MC OCDE, sería muy probable que pudieran estar sujetos a tributación en el Estado de actividad. Dichos CDI son, como parece lógico, el CDI Portugal-España (1993, artículo 15.4)⁹⁰ y el CDI Francia-España (1995, apartado 12 del Protocolo).⁹¹ Por el contrario, el CDI Marruecos-España (1978) no contempla una cláusula de esta naturaleza, cláusula que tendría mucho sentido para los residentes en España ceutíes y melillenses que trabajan en Marruecos o, viceversa, para los residentes en Marruecos que trabajan en Ceuta y/o Melilla.⁹² El principal problema que plantean estas cláusulas es que el trabajador, para estar amparado por ellas, tiene que acreditar su condición de trabajador transfronterizo. Para ello deberá acreditar que, normalmente, retorna cada día al Estado donde reside desde el Estado donde trabaja.⁹³

⁹⁰ Cuyo tenor es el siguiente: “*las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido en un Estado contratante por un trabajador fronterizo, es decir, que tenga su vivienda habitual en el otro Estado contratante al que normalmente retorna cada día, sólo podrán someterse a imposición en ese otro Estado*”.

⁹¹ Cuyo tenor es el siguiente: “*Los trabajadores fronterizos que justifiquen esta cualidad mediante el documento fronterizo creado por acuerdo particular entre los Estados contratantes estén sometidos a imposición, por los sueldos, salarios y otras remuneraciones que perciban por este concepto, únicamente en el Estado contratante del que sean residentes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, cuando sea necesario, el modo en que se aplicarán las disposiciones precedentes y acordarán de modo especial, si fuere necesario, el documento acreditativo con carácter de carta fronteriza, para los fines de estas disposiciones*”.

⁹² Como señala la DGT de 13 de diciembre de 2000, nº 2335/2000 (NFC012226), “*el citado Convenio no tiene ninguna disposición específica sobre la tributación de los trabajadores fronterizos, esto es, aquellos que, teniendo su residencia fiscal en uno de los Estados contratantes, se desplazan diariamente al otro Estado contratante para realizar un trabajo dependiente, en consecuencia, será de aplicación, a los sueldos, salarios y remuneraciones similares que perciban dichos trabajadores, lo dispuesto en el artículo 15 del Convenio sobre los servicios profesionales dependientes*”.

⁹³ Vid. las sentencias del TSJ del País Vasco de 19 de enero de 2005, recurso 2271/2003 (NFJ019354) y de 3 de noviembre de 2004, recurso 1525/2003

3.3. Las pensiones derivadas del trabajo dependiente en el MC OCDE: artículos 18 y 19.2

3.3.1. Concepto de pensión derivada del trabajo dependiente

Los artículos 18 y 19.2 del MC OCDE se ocupan de la tributación de las pensiones. Sin embargo, las únicas pensiones que tratan estos preceptos son las que tienen origen en un empleo o trabajo dependiente anterior. El carácter público o privado de este trabajo determinará la aplicación del artículo 18 o del artículo 19.2, que atribuyen de modo diferente la potestad de gravamen a los Estados parte del CDI. Las pensiones derivadas de un trabajo dependiente en el sector privado sólo se pueden gravar en el Estado de residencia (artículo 18). En cambio, las que tienen su origen en un trabajo prestado para el sector público tributan con carácter exclusivo en el Estado de la fuente, si bien es verdad que en algunos casos este derecho se atribuye en exclusiva al Estado de residencia (artículo 19.2.b MC OCDE).

Las pensiones a las que se refieren estos preceptos, además de tener su origen en la prestación de un trabajo dependiente, tienen que obedecer a la jubilación, fallecimiento o invalidez del sujeto que desarrolló dicho trabajo.⁹⁴ Ello explica que estos preceptos se apliquen también cuando la pensión la percibe el cónyuge o los hijos de la persona que desempeñó el trabajo, como consecuencia de su fallecimiento.⁹⁵

El primer problema para delimitar el alcance del concepto de pensión de los artículos 18 y 19.2 está conectado con los preceptos que regulan la tributación de los rendimientos del trabajo, público o privado, cuando el trabajador está en activo (artículos 15 y 19.1 MC OCDE). La calificación de una renta, bien como retribución del trabajo dependiente, bien como pensión, tiene consecuencias significativas en el marco del CDI. La solución al caso concreto requerirá analizar con detalle todas las circunstancias que rodeen al supuesto de hecho de que se trate. Entre los criterios que proponen los Comentarios al MC OCDE destacan los

(NFJ019621).

⁹⁴ LINSE (2009), Pág. 382.

⁹⁵ Vid. los Comentarios al artículo 18 MC OCDE (para. 3), GROCOTTNÉ (2009), Pág. 467 y la consulta de la DGT de 3 de mayo de 2004, nº 1168/2004 (NFC019265).

siguientes: si el contribuyente sigue o no trabajando tras la percepción de la prestación o si el pago trae causa o no de los eventos propios de los sistemas de previsión social (jubilación, fallecimiento o invalidez).⁹⁶

Aunque las pensiones suelen percibirse en forma de renta o prestación periódica, el hecho de que se reciba en forma de capital no impide la aplicación de los artículos 18.1 y 19.2 MC OCDE. Como señalan los Comentarios, el MC OCDE utiliza la expresión “*pensiones y demás remuneraciones análogas*” con el fin, entre otros motivos, de que se entiendan incluidas también las pensiones percibidas en forma de capital.⁹⁷

La aplicación de los artículos 18 y 19.2 MC OCDE es independiente del régimen fiscal que hayan tenido las aportaciones que han generado de derecho a percibir la pensión. Tanto si dichas aportaciones (cuotas a la Seguridad Social, aportaciones o contribuciones de un plan de pensiones de empleo, etc.) han sido objeto de deducción, como si no, la pensión puede ser calificada como una renta del artículo 18 o del artículo 19.2. Obviamente, el hecho de que no se tengan en cuenta estos extremos puede provocar situaciones de doble o no imposición, especialmente cuando el contribuyente ha generado el derecho a la pensión en un Estado diferente al Estado donde tiene su residencia cuando comienza a percibirla, siempre y cuando dichos Estados sigan esquemas diferentes sobre la tributación de las aportaciones y prestaciones derivadas de sistemas de previsión social.⁹⁸

El articulado del MC OCDE no resuelve ni pretende resolver estas situaciones, si bien los Comentarios contemplan una serie de alternativas para que los Estados contratantes intenten solucionarlas a la hora de negociar cada CDI.⁹⁹ Las opciones propuestas, al menos en el ámbito de las pensiones del artículo 18 MC OCDE, son cuatro: atribuir el derecho exclusivo al Estado de la fuente; establecer un sistema de tributación compartida (sin límites para el Estado de la fuente); atribuir

⁹⁶ Vid. los Comentarios a los artículos 18 (para. 6) y 19 (para. 5.1) MC OCDE y MARTÍN JIMÉMEZ (2009), Pág. 461.

⁹⁷ Vid. los Comentarios a los artículos 18 (para. 5) y 19 (para. 5.1) MC OCDE.

⁹⁸ En el epígrafe 3.3.2 haremos alguna consideración más sobre este particular.

⁹⁹ Vid. los Comentarios al artículo 18 MC OCDE (paras. 12 a 21).

a ambos Estados el derecho a gravar la renta, pero estableciendo un techo de imposición para el Estado de la fuente; y, finalmente, mantener la solución actual del artículo 18 MC OCDE, derecho exclusivo a favor del Estado de residencia, si bien el Estado de la fuente podrá gravar la renta cuando el Estado de residencia no sujete efectivamente a tributación la pensión.

Aunque formalmente estas opciones que proponen los Comentarios no se extienden a las pensiones del artículo 19.2 del Modelo, materialmente podrían trasladarse igualmente. Sin embargo, hay que hacer notar que aquí los problemas de asimetrías en el tratamiento de las aportaciones y la pensión serán menos frecuentes, toda vez que, con carácter general, tanto la renta que percibe el trabajador cuando está en activo, como cuando se jubila, tributan en el mismo Estado. En efecto, tanto el apartado primero como el segundo del artículo 19 MC OCDE atribuyen el derecho exclusivo de gravamen al Estado al que el contribuyente presta o prestó sus servicios. Con todo, las asimetrías podrán producirse cuando se cumplan los requisitos que prevé el artículo 19 MC OCDE para que las rentas que comprende (retribuciones y pensiones) tributen en el Estado de residencia y no en el Estado de la fuente.¹⁰⁰ Es evidente que el Estado donde reside el trabajador, durante el tiempo que está en activo, no tiene necesariamente que coincidir con el Estado donde reside cuando se jubila.

Por otra parte, el hecho de que el concepto de pensión del MC OCDE esté estrechamente vinculado al ejercicio previo de un trabajo dependiente, dejará fuera del ámbito de aplicación de los artículos 18 y 19.2 a un buen número de prestaciones procedentes de sistemas públicos y privados de previsión social que, en la mayoría de las legislaciones de los países, también se califican como pensiones.

Así, por ejemplo, el hecho de que se trate de una prestación pagada por la Seguridad Social de un país no hace aplicable, por sí mismo, los artículos 18 y 19.2 MC OCDE. Sólo en la medida en que la pensión o prestación traiga causa en el ejercicio de un empleo anterior, como consecuencia de la jubilación, fallecimiento o invalidez del trabajador,

¹⁰⁰ Vid. los epígrafes 3.2.4.1.2 (artículo 19.1 MC OCDE) y 3.3.3 (artículo 19.2 MC OCDE).

podrá tratarse la renta bajo cualquiera de los dos preceptos mencionados, dependiendo del carácter público o privado del empleo. Así, por ejemplo, las prestaciones por desempleo de la Seguridad Social española no son rentas de los artículos 18 y 19.2.¹⁰¹ Tampoco lo son todas las prestaciones de carácter no contributivo, aunque traigan causa en la jubilación o la invalidez de una determinada persona y las de carácter contributivo, por jubilación, que perciben las personas a las que se les aplica el Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.

Los Comentarios al 18 MC OCDE (paras. 24 a 28) dan cuenta de que muchos Estados consideran que las prestaciones de su Seguridad Social, con independencia de la contingencia que origine el derecho a su percepción, deben poder ser siempre gravadas, incluso con carácter exclusivo, por el Estado de la fuente (donde se encuentra la Seguridad Social pagadora).¹⁰² Aunque este no es el criterio del articulado del MC OCDE, los Comentarios señalan que los Estados podrán incluir una disposición específica en el CDI correspondiente, lo que provocará que todos los pagos realizados por su Seguridad Social, con independencia de la contingencia que los motive, podrán gravarse en el Estado de la fuente con carácter exclusivo, ilimitado o limitado.¹⁰³ Algunos CDI españoles contemplan cláusulas de esta naturaleza.¹⁰⁴

Además de las pensiones pagadas por la Seguridad Social, *cuando no traen causa en el ejercicio previo de un trabajo dependiente*, quedan fuera de los artículos 18 y 19.2 MC OCDE todas aquellas prestaciones

¹⁰¹ Se trataría de rentas del artículo 15 MC OCDE. Vid. HORTALÁ (2007), Pág. 584.

¹⁰² MARTÍN JIMÉNEZ (2009), Pág. 462.

¹⁰³ Vid. los Comentarios al artículo 18 MC OCDE (paras. 26).

¹⁰⁴ Vid. CDI Suecia-España (1976, artículo 18.3). Este CDI atribuye al Estado de la Seguridad Social pagadora (cuando no es el Estado de residencia del contribuyente) el derecho a gravar la prestación, pero sólo si su perceptor es nacional de ese Estado. Así, por ejemplo, un residente en España que perciba una prestación de la Seguridad Social sueca sólo estará sujeto a tributación en Suecia si es sueco. Vid. también el CDI Luxemburgo-España (1986, artículo 18.2), que establece un *sistema de distribución compartida*, y el CDI Indonesia-España (1995, artículo 18.2), que establece un *sistema de distribución exclusiva* a favor del Estado de la fuente.

o pensiones en las que precisamente no concurre ese requisito, a pesar de que tengan su origen en contingencias análogas como la jubilación, fallecimiento o invalidez.

Destacan en primer lugar las pensiones percibidas, incluso aunque procedan de la Seguridad Social -salvo regla específica en el CDI-, por las personas que han desarrollado un trabajo por cuenta propia como empresarios o profesionales. Estas pensiones, en defecto de regla específica, tributarán conforme al artículo 21 MC OCDE, lo que significa que sólo el Estado de residencia puede gravarlas.¹⁰⁵

Lo mismo sucede con los instrumentos o sistemas de previsión social *no obligatorios* con los que pueda contar una persona, siempre y cuando no estén vinculados a un trabajo previo de carácter dependiente. Mientras que sí sería aplicable el artículo 18, o en su caso el artículo 19.2 MC OCDE, a las pensiones procedentes de los planes del sistema de empleo, no lo serían en cambio, refiriéndonos al Derecho español, a los planes de pensiones de los sistemas asociado (no vinculados a un contrato de trabajo) e individual a los que se refiere el artículo 17.2.a.3) LIRPF y el artículo 4.1 del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (LPPFF).

También quedarían al margen de los artículos 18 y 19.2 MC OCDE los planes de previsión asegurados (artículo 17.2.a.6 LIRPF) y la prestación derivada de seguros que cubran la contingencia de jubilación, salvo que estén asociados a la prestación de un trabajo dependiente anterior. Por este motivo, sí podrían tener cabida en los artículos 18 y 19.2 MC OCDE los planes de previsión social empresarial del artículo 17.2.a.5) LIRPF, toda vez que instrumentan compromisos por pensiones asumidos por las empresas con sus trabajadores, siendo la cobertura principal la de jubilación del trabajador.¹⁰⁶ Por el contrario, sí estarían *excluidas* las rentas vitalicias (o temporales) derivadas de la transmisión por el contribuyente de un bien o derecho. La ganancia derivada de la transmisión se trataría conforme al artículo 13 MC OCDE y la prestación posterior (renta vitalicia) en virtud del artículo 21 MC OCDE.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Vid. los Comentarios al artículo 18 MC OCDE (paras. 24 a 28).

¹⁰⁶ Vid. artículo 51.4 LIRPF y disposición adicional 1ª LPPFF.

¹⁰⁷ LINSE (2009), Pág. 380.

No obstante, algunos CDI españoles contienen disposiciones específicas para este tipo de rentas, que se suelen denominar como “*anualidades*”.¹⁰⁸ Los CDI españoles que regulan las “*anualidades*” suelen atribuir el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del contribuyente.¹⁰⁹

Como puede observarse, la mayoría de las prestaciones de los sistemas de previsión social no vinculados al ejercicio de un empleo deberán conducirse al artículo 21 MC OCDE. Es verdad, no obstante, que también podrían calificarse como intereses (artículo 11 MC OCDE) si se trata de un CDI que sigue la versión del MC OCDE del 1963. Esta versión del Modelo contemplaba un concepto de intereses abierto -y no cerrado como sucede a partir del MC OCDE 1977-, toda vez que recibían también la calificación de intereses, a los efectos del CDI, los rendimientos para los que así lo estableciera la legislación interna de los Estados contratantes. Evidentemente, la calificación de dichas prestaciones como intereses del artículo 11, y no como rentas del artículo 21 MC OCDE, precisaría que el Derecho interno del país correspondiente lo estableciera expresamente. Si el Derecho interno no lo contemplara así, habría que sostener que se trata de rentas del artículo 21 MC OCDE, lo cual no es baladí, máxime porque el artículo 21 atribuye con carácter general al Estado de residencia el derecho a gravar la renta con carácter exclusivo y el artículo 11 suele permitir al Estado de la fuente un cierto margen de tributación.

Desarrollo: En España las prestaciones de los planes de pensiones del sistema asociado e individual *deben tributar* como rentas del artículo 21 MC OCDE, incluso en los CDI cuyo artículo 11 sigue la

¹⁰⁸ Se suelen definir, siguiendo el CDI Argentina-España (1992, artículo 18.3), del modo siguiente: “*una suma prefijada que ha de pagarse periódicamente en épocas establecidas a lo largo de la vida de una persona o durante un período de tiempo determinado o determinable a cambio del pago de una cantidad adecuadamente equivalente en dinero o en signo que lo represente*”.

¹⁰⁹ El CDI Canadá-España (1976, artículo 18.3) atribuye al Estado de la fuente la posibilidad de gravar la renta, si bien contempla un techo de imposición del 15 por 100. El resto de CDI españoles (Argentina, Australia, Brasil, Canadá, Egipto, Estados Unidos, Filipinas, Irlanda, Jamaica, Malasia, Marruecos, Noruega, Reino Unido y Turquía) atribuyen el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia. Vid. HORTALÁ (2007), Pág. 584 y MARTÍN JIMÉNEZ (2009), Pág. 470.

versión del MC OCDE 1963. A pesar de ello, la DGT en su consulta de 2 de febrero de 1997, nº 2515/1997 (NFC007321), consideró que la prestación de un plan de pensiones, asociado o individual, al no derivar del ejercicio de un empleo anterior, debía calificarse, en este caso en el marco del CDI Francia-España (1995), como “*intereses*” (artículo 11). Según este CDI, si la pensión se calificara como interés, España podría gravar la renta, con el límite del 10 por 100, en su condición de Estado de la fuente (artículo 11.2 CDI). Si fuera aplicable el artículo 22 del CDI (igual que el artículo 21 MC OCDE) España como Estado de la fuente no podría gravar la renta. El criterio de la DGT en esta consulta no puede ser más desafortunado. Es verdad que este CDI, al definir el concepto de interés, contempla un concepto abierto, habida cuenta que tendrán también tal calificación “*cualquier otro rendimiento asimilado a las rentas derivadas de cantidades prestadas, por la legislación fiscal del Estado contratante del que provienen las rentas*” (artículo 11.4 CDI Francia-España). Este precepto podría justificar la calificación como intereses, a los efectos de este CDI, si la legislación española conceptuara como intereses (rendimientos del capital mobiliario) las prestaciones de planes de pensiones del sistema asociado o individual. Sin embargo, ni en 1997 -fecha de la consulta-, ni tampoco ahora, la legislación del IRPF contempla tal calificación. En efecto, la normativa del IRPF aplicable en ese momento (Ley 18/1991, de 6 de junio, artículo 25.g), calificaba dichos rendimientos, al igual que ahora hace el artículo 17.2.a) LIRPF, como rendimientos del trabajo. En consecuencia, la pensión a la que se refiere la DGT, como no es renta del artículo 11 (interés), ni tampoco del artículo 18 (porque se trata de una pensión no vinculada a un empleo anterior), debería tratarse conforme al artículo 22 CDI Francia-España (1995).

Finalmente, también están excluidas de los artículos 18 y 19.2 MC OCDE las pensiones compensatorias y por alimentos a las que se refiere el artículo 17.2.f) LIRPF. A estas pensiones, en defecto de disposición específica en el CDI, se les aplica el artículo 21 MC OCDE.¹¹⁰

¹¹⁰ GARCÍA PRATS (2005), Pág. 937, HORTALÁ (2007), Pág. 584 y MARTÍN JIMÉNEZ (2009), Pág. 469.

Existe un buen número de CDI celebrados por España que se refieren expresamente a este tipo de pensiones. No es habitual, sin embargo, que estos CDI atribuyan al Estado de la fuente el derecho a gravar estas rentas¹¹¹ -por Estado de la fuente hay que entender aquí el Estado donde reside el pagador de la pensión compensatoria o por alimentos-. Lo habitual es que estos CDI contemplen una regla similar a la que se deriva del artículo 21 MC OCDE, esto es, la renta sólo se puede gravar por el Estado de residencia.¹¹²

Rara vez estos CDI tienen en cuenta, a la hora de decidir cómo se gravan estas pensiones, si el Estado donde reside el pagador de la pensión (compensatoria o por alimentos) le permite deducirse en su impuesto sobre la renta dicho pago o acceder al algún régimen especial que amortigüe la progresividad propia de los impuestos sobre la renta de las personas físicas residentes. Eso es precisamente lo que sucede en España: determinadas pensiones compensatorias y por alimentos son reducibles de la base imponible del IRPF (artículo 55 LIRPF) y las pensiones por alimentos pagadas por los padres a sus hijos, aunque no se puedan reducir en la base imponible del IRPF del pagador, permiten a este último aplicar la tarifa progresiva del impuesto conforme a lo establecido en el artículo 64 LIRPF, particular que supone una “*reducción estimable*” del tipo efectivo que soportan sus rentas. Una de las pocas excepciones es el CDI Chile-España (2003), pues regula este tipo de pensiones teniendo en cuenta si el pagador ha podido o no deducirse de su impuesto la pensión pagada. El artículo 17.2) de este CDI atribuye el derecho exclusivo al Estado donde reside el perceptor de una pensión de alimentos. Sin embargo, el Estado de residencia del perceptor de la pensión no podrá gravar esta renta cuando el Estado de la fuente no permite al pagador deducirse dicha pensión.

Ejemplo: Un residente en Chile que percibe una pensión por alimentos de su padre, residente en España, no tendrá que tributar

¹¹¹ Así, por ejemplo, el CDI Argentina-España (1992, artículo 18.5) atribuye al Estado de la fuente el derecho a gravar con carácter exclusivo las pensiones por alimentos pagadas a los hijos menores. En cambio este CDI atribuye al Estado de residencia el derecho exclusivo cuando se trata de pensiones compensatorias (artículo 18.4). Por su parte, el CDI Australia-España (1992, artículo 18.3) atribuye el derecho exclusivo al Estado de la fuente.

¹¹² HORTALÁ (2007), Pág. 584.

por dicha pensión en Chile porque la legislación española no permite al pagador deducirse esta pensión en el IRPF. En efecto, las únicas pensiones por alimentos que son reducibles de la base imponible son las pagadas a personas distintas de los hijos (artículo 55 LIRPF). No obstante, aquí el CDI (artículo 22.2.b) permitiría a Chile, como Estado de residencia, incluir la renta en la base imponible del perceptor de la pensión para calcular su tipo de gravamen (exención con progresividad).

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores analizaremos ahora en epígrafes independientes el régimen de las pensiones dependiendo de que tengan su origen en un empleo privado o público.

3.3.2. Pensiones derivadas de un empleo privado

La regla de tributación que prevé el artículo 18 MC OCDE es bien sencilla: la pensión sólo tributa en el Estado de residencia del contribuyente. Esta regla de tributación solamente cede, a favor del Estado de la fuente, cuando se trata de una pensión derivada del ejercicio de un empleo público anterior. Estas pensiones son las que trata el artículo 19.2 MC OCDE, que abordaremos en el epígrafe siguiente. No obstante, cuando concurren los requisitos que del artículo 19.2.b) MC OCDE, la regla de tributación prevista para las pensiones públicas coincide con la de las pensiones privadas: tributación exclusiva en el Estado de residencia.

Este sistema de reparto de competencias tributarias previsto en el MC OCDE ha sido cuestionado por muchos Estados.¹¹³ Los argumentos son de muy diversa índole. En unos casos se alega que el Estado de la fuente debería poder gravar la renta cuando el contribuyente ha generado el derecho a la percepción de la pensión siendo residente de dicho Estado, siempre y cuando haya podido deducirse en su impuesto las aportaciones que han permitido obtener esa pensión.¹¹⁴ Otro argumento, conectado con el anterior, está referido a la disparidad existente entre los sistemas que utilizan los Estados para tratar fiscalmente

¹¹³ Vid. los Comentarios al artículo 18 MC OCDE (paras. 1 y 2) y MARTÍN JIMÉNEZ (2009), Pág. 459.

¹¹⁴ MARTÍN JIMÉNEZ (2009), Pág. 469.

las aportaciones y prestaciones de los sistemas de previsión social.¹¹⁵ Algunos Estados, como el caso de España, permiten deducir las aportaciones en el IRPF (artículo 51 LIRPF), no gravan los rendimientos que pudiera obtener el ente que gestiona dichas aportaciones (fondo de pensiones/Seguridad Social [artículo 28.6 LIS]), pero posteriormente sí gravan la prestación que perciba el contribuyente (modelo EET/EEG: exempt, exempt, taxed/exenta, exenta, gravada [artículo 17.2.a LIRPF]). Otros Estados siguen justo el sistema contrario: no permiten deducir las aportaciones en el IRPF, gravan o no, según el caso, al ente que gestiona las aportaciones por los rendimientos que produzcan y, posteriormente, no sujetan a imposición la prestación (modelo TE[T]E/GE[G]E: taxed, exempt [taxed], exempt/gravada, exenta [gravada], exenta).¹¹⁶ Esta disparidad puede provocar supuestos de doble imposición y también de no imposición. Piénsese en un contribuyente que reside, mientras está en activo, en un país que sigue el modelo TEE/EEG y tras jubilarse pasa a residir en un Estado que utiliza el modelo EET/EEG. Aquí se produciría doble imposición porque las aportaciones no fueron deducibles y la prestación resulta gravada. Habría doble no imposición cuando la situación es justo al contrario: durante la vida laboral el contribuyente reside en un Estado EET/EEG y se jubila en un Estado TEE/GEE.

Los Comentarios al artículo 18 MC OCDE, como vimos en el epígrafe anterior (3.3.1), proponen *cuatro* alternativas para regular esta cuestión de modo distinto en los CDI (paras. 12 a 21). Las tres primeras opciones (para. 15) consisten en atribuir al Estado de la fuente la posibilidad de gravar la renta, bien con carácter exclusivo, bien con carácter compartido, limitado o ilimitado. Algunos Estados como Dinamarca han intentado introducir en sus CDI reglas similares a las anteriormente indicadas. Eso explica que el Parlamento danés autorizara en marzo de 2008 a su Gobierno a denunciar los CDI con Francia y España precisamente porque en materia de pensiones no se atribuía al Estado

¹¹⁵ Vid. HORTALÁ (2006), Pág. 591 y LINSE (2009), Págs. 386 a 388.

¹¹⁶ La Comisión de la Unión Europea ha abordado estas cuestiones en su Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, con el título “*La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo*”, de 19 de abril de 2001, COM(2001) 214 final. Vid. ARRANZ (2010).

de la fuente ninguna potestad de gravamen.¹¹⁷ Como consecuencia de ello, desde el 1 de enero de 1999 el CDI Dinamarca-España (1972) ya no está en vigor por haberlo denunciado el Estado danés.¹¹⁸

Con carácter general, los CDI españoles siguen el artículo 18 MC OCDE. No es frecuente, que atribuyan potestad de imposición al Estado de la fuente.¹¹⁹ Por otra parte, algunos de los CDI más recientes están incluyendo la cuarta alternativa propuesta por los Comentarios al artículo 18 MC OCDE (para. 15). Se trata de atribuir al Estado de la fuente la posibilidad de gravar la renta cuando la misma *no está sujeta efectivamente a imposición* en el Estado de residencia del contribuyente. Esta cláusula la contemplan, por ejemplo, el CDI Croacia-España (2005, artículo VI del Protocolo)¹²⁰ y el CDI Serbia-España (2009, artículo III del Protocolo).

3.3.3. Pensiones derivadas de un empleo público

El artículo 19.2 MC OCDE se ocupa de las pensiones pagadas por un Estado contratante (“o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales”) a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado (“o a esa subdivisión o entidad”).¹²¹ Estas pensiones reciben el mismo tratamiento que las retribuciones de los empleados públicos cuando están en activo. Con ello se pretende que la pensión de un

¹¹⁷ LINSE (2009), Pág. 370.

¹¹⁸ Vid. la consulta de la DGT de 3 de agosto de 2009, nº V1793/2009 (NFC034857).

¹¹⁹ Sí lo hace, por ejemplo, el CDI Brasil-España (1974, artículo 18.1), que atribuye al Estado de la fuente el derecho a gravar la pensión cuando en el año natural exceda de 3.000 dólares americanos. El Estado de la fuente podrá gravar la cantidad que exceda el montante indicado. Vid. también el CDI Canadá-España (1976, artículo 18.2).

¹²⁰ No obstante, esta cláusula de sujeción se aplica sólo cuando se trata de una persona residente en Croacia que percibe una pensión de fuente española. No se aplica cuando un residente en España percibe una pensión de fuente croata, lo cual es lógico porque España sí grava la pensión al seguir el modelo EET.

¹²¹ También las pensiones de viudedad se rigen por este precepto cuando su origen sea un empleo público ejercido, en su momento, por el cónyuge del receptor de la pensión de viudedad. Vid. la consulta de la DGT de 18 de febrero de 2009, nº V0322/2009 (NFC032070).

empleado público jubilado reciba el mismo tratamiento que la remuneración que percibía mientras estuvo en activo.¹²² No obstante, hay que señalar que el artículo 19.2 es un precepto controvertido, pues la doctrina ha cuestionado la necesidad de que estas pensiones tengan un régimen distinto al que se contempla en el artículo 18 MC OCDE.¹²³

El artículo 19.2, al igual que sucedía con el artículo 19.1 (epígrafe 3.2.4.1), sólo se aplica cuando la pensión procede de la prestación previa de servicios a alguno de los entes públicos que señala el MC OCDE. Si el trabajo del que deriva la pensión se efectuó para un ente excluido del artículo 19.1 MC OCDE, la pensión se encontrará fuera del ámbito de aplicación del artículo 19.2, del mismo modo que la retribución, cuando estaba en activo, tampoco se regía por ese precepto sino por el artículo 15 MC OCDE.

Para que el artículo 19.2 MC OCDE sea aplicable no es imprescindible que el pago de la pensión lo efectúe directamente el propio ente público para el cual trabajó el contribuyente. Lo relevante, como indican los Comentarios, es que la pensión se pague con cargo a fondos constituidos por dichos entes.¹²⁴ Por eso el artículo 19.2 comprende no sólo las pensiones pagadas por el ente público para el que se trabajó, sino también las pagadas por otras entidades *“que se constituyen en sistemas de previsión social para los funcionarios, sean estrictamente públicas o tengan gestores privados, siempre y cuando exista un «patrocinio» público de la misma”*.¹²⁵

Por otro lado, la expresión que utiliza el artículo 19.2 MC OCDE (*“con cargo a fondos constituidos”*) no puede interpretarse en el sentido de que las pensiones pagadas por la Seguridad Social de un Estado se rigen *necesariamente* por este precepto. Antes al contrario, estas pensiones tributan con carácter general conforme al artículo 18 MC OCDE. En efecto, a pesar de que los fondos con los que se atienden las pensiones

¹²² GROCOTTNÉ (2009), Pág. 468.

¹²³ Vid. LANG (2007), Págs. 20 a 22 y GROCOTTNÉ (2009), Págs. 476 a 481.

¹²⁴ Vid. los Comentarios al artículo 19 MC OCDE (para. 5.2).

¹²⁵ MARTÍN JIMÉNEZ (2009), Pág. 467. Un ejemplo en España de lo anterior podría ser el Plan de Pensiones de la Administración General del Estado. Vid. <<http://plandepensiones-age.es/>>.

de la Seguridad Social de un Estado puedan tener la condición de fondos públicos, no hay que perder de vista que las aportaciones con las que se financian no proceden directamente del Estado, sino de las aportaciones realizadas por los empresarios y por los propios trabajadores del sector privado.¹²⁶ No obstante, las pensiones de la Seguridad Social sí se regirán por el artículo 19.2 cuando la pensión la recibe un empleado público cuyas remuneraciones, durante el tiempo que estuvo en activo, cumplieran los requisitos para ser rendimientos del artículo 19.1 MC OCDE. Obviamente, para que ello fuera así sería necesario que el ente público para el que trabajaba el contribuyente hubiera satisfecho las aportaciones correspondientes con cargo a las cuales posteriormente se genera el derecho a percibir la pensión. Por lo tanto, a los efectos del artículo 19.2 MC OCDE, dentro del concepto de pensiones públicas no se incluyen todas aquellas pagadas por un ente público, sino solamente las que se pagan como consecuencia de la prestación de un trabajo dependiente que cumple los requisitos del artículo 19.1 MC OCDE.

Esta es, como no podría ser de otra manera, la interpretación que sostiene la Administración española, que se ha pronunciado sobre esta cuestión en reiteradas ocasiones a la hora de aplicar el CDI Alemania-España (1966, artículo 19).¹²⁷ Lamentablemente algunos Tribunales de Justicia españoles no han entendido el sentido del artículo 19.2 MC OCDE y han considerado que este precepto es aplicable a cualquier pensión pagada por un ente público -en este caso por la Seguridad Social alemana-, aunque el trabajo previo que ha generado dicha pensión

¹²⁶ En este sentido señala CARMONA (2003), Pág. 232, que la distinción entre pensiones públicas y pensiones privadas no se encuentra tanto en la entidad u organismo que abona materialmente las pensiones, como en el origen de las aportaciones que generan el derecho a su percepción. Es una pensión pública la que tiene su origen en las aportaciones de organismos públicos, con independencia de si es satisfecha directamente por dicho organismo o por otro organismo que se encuentre encargado de abonarlas. Son pensiones privadas las que se generan por las aportaciones de empresarios o agentes que intervienen en las relaciones laborales, sean abonadas por entidades privadas o por organismos públicos.

¹²⁷ Al respecto *vid.* VEGA BORREGO (2005), Págs. 896 a 899. Debemos advertir que en el momento de entregar este trabajo (enero de 2012) está en tramitación un nuevo CDI con Alemania que introduce modificaciones relevantes a este respecto.

se haya realizado para el sector privado.¹²⁸ No obstante, es habitual que los CDI establezcan reglas específicas para las pensiones pagadas por la Seguridad Social. Los propios Comentarios al artículo 18 MC OCDE (paras. 27 y 28) reconocen esta situación.

Por otro lado, al igual que sucede con las retribuciones de los empleados públicos (artículo 19.1), el derecho a gravar con carácter exclusivo las pensiones públicas se atribuye al Estado de residencia cuando concurren determinadas circunstancias. Si se cumplen el Estado de la fuente perderá el derecho exclusivo a gravar la renta a favor del Estado de residencia. Los requisitos que establece el artículo 19.2.b) MC OCDE son los siguientes: a) el contribuyente debe residir en el Estado parte del CDI que no paga la pensión; y b) el contribuyente debe ser nacional del Estado de residencia. El cuadro siguiente recoge de forma esquemática estos requisitos:

¹²⁸ Un ejemplo de ello es la sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla), de 22 de octubre de 2008, recurso 1084/2005 (NFJ032278), que dice lo siguiente: “Con esta interpretación [se refiere a la de la AEAT], la exención se hace depender de que la pensión que se perciba por un empleo anterior lo sea por la naturaleza pública del empleo, o dicho de otra forma, que el ahora pensionista hubiera sido empleado público. En realidad, tal requisito añadido ni resulta del tenor literal del precepto del Convenio ni resulta exigido de conformidad con una interpretación finalista del Convenio, tendente a evitar la doble imposición y la evasión fiscal. Por el contrario, lo determinante debe ser que nos encontremos ante una pensión derivada de fondos públicos o privados. En el primer supuesto, esto es, la que tiene un origen similar a lo que constituye la Seguridad Social en España, resultado de las cotizaciones de trabajadores (públicos o privados) y empresarios, operaría la exención del párrafo 2 del artículo 19 del Convenio, en tanto que si tuviera un origen privado (similar a lo que sería en nuestro país un plan de pensiones o alternativas semejantes), ya no sería posible la exención. Siendo así que en el presente caso no se discute el origen público de la pensión abonada por la LVA Reinprovinz de Dusseldorf, organismo pagador de carácter público, la exención debe operar y, por consiguiente, considerar indebida la declaración de lo percibido con la consiguiente devolución, en su caso, de lo incorrectamente ingresado” (FJ 2). Incurre en el mismo error la sentencia del TSJ de Valencia de 18 de abril de 2001, recurso 1323/1997 (NFJ011213). Por el contrario, llegan a la solución correcta la sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 21 de noviembre de 2006, recurso 1957/2000 (NFJ025228) y la sentencia del TSJ de Galicia de 12 de junio de 2007, recurso 8080/2004 (NFJ028391).

Regla general: tributación exclusiva en el <i>Estado de la fuente</i>	
Regla especial: tributación exclusiva en el <i>Estado de residencia</i>	Requisitos: 1) El contribuyente debe residir en el Estado parte del convenio que no es el Estado que paga la pensión pública. 2) El contribuyente debe ser nacional del Estado de residencia.

Los requisitos establecidos para que las pensiones públicas tributen exclusivamente en el Estado de residencia son diferentes a los que contempla el artículo 19.1 MC OCDE para las retribuciones de los empleados públicos. Para las pensiones sólo es necesario que concurren en un mismo Estado la nacionalidad y la residencia del contribuyente. Es indiferente que la persona física sea, a su vez, nacional del Estado de la fuente, sin perjuicio de que algunos CDI excluyen la aplicación de esta regla especial cuando se produce esta situación.¹²⁹

Tal y como está configurado el artículo 19.2 es posible que a lo largo del período de tiempo en que un contribuyente percibe una pensión del artículo 19.2 MC OCDE cambie la regla de tributación que “soporta” dicha pensión. Piénsese en un contribuyente que reside en un país del que no es nacional y, posteriormente, adquiere la nacionalidad del mismo. Este caso lo aborda la consulta de la DGT de 20 de marzo de 2009, nº V0537/2009 (NFC032277): aquí se trata de una persona residente en Méjico que percibía una pensión española del artículo 19.2 CDI Méjico-España (1992). La DGT señala que desde la fecha en que dicha persona adquiriera la nacionalidad mejicana la pensión estará exenta en España y pasará a tributar con carácter exclusivo en Méjico por su condición de Estado de residencia.

Finalmente debemos significar que los Comentarios al artículo 19 MC OCDE (paras. 5.3 a 5.6) se ocupan de cómo deben tratarse aquellas pensiones cuyo origen es en parte público y en parte privado, como consecuencia de que durante la vida laboral el contribuyente trabajó al

¹²⁹ Como por ejemplo el CDI Francia-España (1995, artículo 19.2.b). Vid. la consulta de la DGT de 18 de febrero de 2009, nº V0322/2009 (NFC032070).

mismo tiempo, o en diferentes períodos, para ambos sectores.¹³⁰ Los Comentarios son rotundos al señalar que si el contribuyente ha trasladado, cuando ello sea legalmente posible, los derechos consolidados de un sistema público a un sistema privado, la pensión que reciba posteriormente tributará *en su totalidad* conforme al artículo 18 MC OCDE. No sería aplicable aquí el artículo 19.2 MC OCDE, ni siquiera a la parte proporcional de la pensión, porque no se trataría de una pensión pagada por el Estado o por fondos constituidos a su cargo.¹³¹ Cuando los hechos se producen al revés, esto es, se transfieren los derechos consolidados de un sistema privado a otro público, los Comentarios parecen admitir que la pensión tributará, por la parte proporcional, conforme al artículo 19.2 MC OCDE y, el resto, según el artículo 18. No obstante, en cuanto a esto último, los Comentarios ponen de manifiesto que se trata de una cuestión controvertida y que puede ser compleja de aplicar en la práctica.¹³²

Si examinamos la situación en España se advierte claramente la complejidad apuntada por los Comentarios al MC OCDE para realizar el prorrateo. Trataremos aquí someramente las pensiones de jubilación pagadas por la Seguridad Social y las pensiones de jubilación del Régimen de Clases Pasivas del Estado.¹³³

A priori, el prorrateo de las pensiones de jubilación pagadas por la Seguridad Social parece sencillo. La Seguridad Social cuenta con la información necesaria para identificar quién ha sido el empleador (público o privado) del trabajador durante su vida laboral. Esta información permitiría hacer el prorrateo atendiendo al porcentaje de tiempo que se ha cotizado por un empleo público o privado en función de la condición

¹³⁰ MARTÍN JIMÉNEZ (2009), Pág. 467.

¹³¹ No obstante, los Comentarios al artículo 19 MC OCDE (para. 5.6) proponen la introducción de una cláusula especial en los CDI por si los Estados contratantes quisieran que también aquí fuera aplicable, en la parte correspondiente, el artículo 19.2.

¹³² Sobre ello *vid.* GROCOTTNÉ (2009), Págs. 471 a 476.

¹³³ Las consideraciones siguientes se realizan a partir de la información que sobre estas pensiones aparece en las páginas oficiales de la Seguridad Social (<http://www.seg-social.es>) y del Ministerio de Economía y Hacienda (<http://www.meh.es/> Dirección General de Costes de Personal y Pensiones Públicas).

del empleador. Sin embargo, en nuestra opinión, esta forma de realizar el prorrateo sería imperfecta, porque la cuantía de la pensión se determina, en la actualidad, a partir de las bases de cotización de los 15 años (180 meses) inmediatos al hecho causante de la pensión de jubilación. Siendo esto así, habría que introducir algún elemento corrector del prorrateo, para determinar cómo ha incidido en la cuantía de la pensión resultante las diferentes bases de cotización que ha tenido el trabajador durante su vida laboral dependiendo de que el empleo desarrollado fuera público o privado. Será especialmente complejo introducir dicho elemento corrector cuando en los 15 años de referencia el contribuyente haya trabajado principalmente para uno sólo de los sectores (el público o el privado), a pesar de que en el conjunto de su vida laboral haya trabajado para ambos un tiempo equivalente.

También se plantean problemas importantes, a los efectos del prorrateo, cuando se trata de empleados públicos que perciben su pensión del Régimen del Clases Pasivas del Estado. En efecto, para calcular el número de años completos de servicios efectivos al Estado, elemento que incide significativamente en la cuantía final de la pensión (sólo si se tienen 35 años se percibe el 100 por 100 de la pensión), se permite computar también los períodos de cotización sucesivos o alternativos a la Seguridad Social. Como consecuencia de ello, es perfectamente posible que dichos períodos cotizados a la Seguridad Social no se correspondan con el ejercicio de un empleo público, pero sin embargo se computan para percibir una pensión que claramente se rige por el artículo 19.2 MC OCDE. Si se toma, por lo tanto, los períodos de cotización a la Seguridad Social (por empleos privados) podría hacerse el prorrateo haciendo la media de los años cotizados a la Seguridad Social (por empleo privado) y a la Seguridad Social (por empleo público, en su caso) y al Régimen de Clases Pasivas del Estado. Sin embargo, de nuevo aquí la complejidad del prorrateo viene dada porque la cuantía de la pensión no se establece sólo en atención a los períodos de cotización o prestación de servicios que se computan. En efecto, la cuantía de la pensión del Régimen de Clases Pasivas viene determinada por el Cuerpo o categoría del funcionario y no tanto por el montante de las aportaciones realizadas -si bien es cierto que la aportación es diferente en función de la categoría del funcionario-. Esta circunstancia dificulta seriamente el prorrateo al que se refieren los Comentarios al MC OCDE y quizás por ello, por lo menos en España, las pensiones del Régimen de Clases

Pasivas deberían regirse siempre por el artículo 19.2 MC OCDE, sin posibilidad de prorrateo, a pesar de que para calcular la pensión se hubieran tomado períodos de cotización o prestación de servicios a la Seguridad Social por empleos privados.

3.4. Estudiantes, personas en prácticas, profesores e investigadores

3.4.1. Estudiantes y personas en prácticas: artículo 20 MC OCDE

El alcance del artículo 20 MC OCDE es ciertamente limitado si lo comparamos con el del resto de supuestos ya analizados (artículos 15, 18 y 19 MC OCDE). El artículo 20 sólo afecta a determinadas rentas que pueden percibir estudiantes y personas en prácticas, rentas que no podrán gravarse en el Estado parte del CDI al que se desplazan para proseguir sus estudios o formación práctica. En efecto, la aplicación de este precepto requiere que concurren tres requisitos: a) que una persona física (estudiante o persona en prácticas) *residente* de uno de los Estados parte del CDI (Estado A) se desplace al otro Estado parte del CDI (Estado B); b) que dicho desplazamiento al Estado B tenga por “*único fin [...] proseguir sus estudios o formación práctica*”; debiendo notarse, por último, c) que los únicos rendimientos que se impiden gravar al Estado B, en virtud de este precepto, son las cantidades recibidas para cubrir gastos de mantenimiento, estudios o formación, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de dicho Estado.¹³⁴

El cumplimiento del primer requisito no plantea especiales dificultades: se requiere que antes del desplazamiento al Estado B el sujeto fuera residente del Estado A.¹³⁵ El artículo 20 MC OCDE se aplica también cuando la persona que se desplaza al Estado B pasa a ser considerado residente de este último Estado. El segundo requisito se configura en términos bastante restrictivos, pues la exención que se deriva del artículo 20 sólo se aplica cuando el *único fin del desplazamiento* es proseguir los estudios o la formación. La doctrina se ha posicionado a favor de

¹³⁴ CALDERÓN (2005), Pág. 907.

¹³⁵ Como señalan los Comentarios al artículo 20 MC OCDE, en la versión de 1977 del Modelo se añadió la palabra “*inmediatamente*” para aclarar que este precepto no es aplicable a una persona que, si bien fue residente de un Estado parte del CDI en cierto momento, más tarde trasladó su residencia a un tercer Estado antes de visitar el otro Estado parte del CDI.

una interpretación flexible de este requisito, en el sentido de que lo que hay que apreciar es si el componente principal o sustancial que motiva el desplazamiento tiene carácter formativo. Cuando primen finalidades distintas, a pesar de concurrir el componente formativo, el artículo 20 no sería aplicable.¹³⁶ En cualquier caso, lo anterior no impide el desarrollo de otras actividades en el Estado de destino, todo ello sin perjuicio de que, por un lado, no queden amparadas, sin producen renta, por el artículo 20 y, por otro, de que deban tener carácter secundario pues, de lo contrario, podrían poner en duda que el desplazamiento ha tenido como fin principal el componente formativo.

El tercer requisito se concreta en el cumplimiento de dos aspectos. El primero es que sólo estarán exentas las rentas que procedan de fuentes situadas fuera del Estado del desplazamiento (Estado B). Siempre que el origen o la fuente no sea el Estado del desplazamiento es indiferente que la fuente de la renta esté en el otro Estado parte del CDI (Estado A) o en un Estado tercero. Además, y este sería el segundo aspecto, sólo estarán amparados por la exención del artículo 20 MC OCDE los pagos de fuentes extrañas al Estado del desplazamiento que tengan una conexión directa o indirecta con la financiación de la actividad educativa o formativa que se desarrolla en el mismo. No estarían amparadas las rentas que, aunque pudieran contribuir a financiar dicha actividad, no estuvieran vinculadas con la misma. Así, por ejemplo, si en el Estado de origen o en un tercer Estado la persona tiene un inmueble alquilado y con el dinero de ese alquiler decide financiar su formación, la renta que supone el mismo no estará amparada por el artículo 20 MC OCDE. Ahora bien, eso no significa necesariamente que el Estado del desplazamiento pueda sujetarla a tributación. Esta cuestión dependerá de la aplicación del resto de las disposiciones del CDI correspondiente y no del artículo 20 MC OCDE.

Los CDI españoles siguen en este punto, con carácter general, el MC OCDE, sin perjuicio de que en algunos convenios existan requisitos específicos o ampliaciones de la cláusula.¹³⁷

¹³⁶ MAČEJOVSKÁ (2009), Pág. 357. CALDERÓN (2005), Pág. 908, pone como ejemplo el de una persona que se traslada al Estado B en el marco de un programa de prácticas cuya finalidad no es sustancialmente formativa, pues persigue finalidades distintas como la puesta a prueba o selección de personal.

¹³⁷ Sobre ello *vid.* CALDERÓN (2005), Págs. 913 a 915 y TRAPÉ (2009).

3.4.2. Profesores e investigadores

Existe un buen número de CDI españoles con *cláusulas específicas de profesores e investigadores*. Materialmente no se trata de una desviación de los CDI españoles del MC OCDE, toda vez que los propios Comentarios al Modelo prevén la posibilidad de que existan.¹³⁸ Este tipo de cláusulas poco tienen que ver con el artículo 20 MC OCDE, a pesar de que algunos CDI regulen el régimen de los profesores e investigadores conjuntamente con el de los estudiantes y personas en prácticas.

Este tipo de cláusulas no deben ser entendidas necesariamente como una excepción al artículo 15 MC OCDE, en la medida en que, como hemos visto (epígrafe 3.2.1), para que se aplique el artículo 15 es preciso que *materialmente* la actividad desarrollada por el contribuyente reúna las notas de dependencia y ajenidad. El mero hecho de que la renta percibida por un profesor o investigador pueda recibir la calificación en el Estado de la fuente de rendimiento del trabajo, no significa que la misma deba forzosamente tratarse, en el marco de un CDI que siga el MC OCDE y no contenga una cláusula de profesores, como una renta del artículo 15 MC OCDE.

Las actividades de los profesores o investigadores que consistan en colaboraciones esporádicas, en defecto de cláusula específica, deberían tratarse como renta empresarial del artículo 7 MC OCDE, o como renta profesional del artículo 14, cuando se trate de un CDI que siga el MC OCDE en versiones anteriores a la del año 2000.¹³⁹ En todo caso, la re-

¹³⁸ Vid. los Comentarios al artículo 15 del MC OCDE (para. 11).

¹³⁹ En consecuencia, aunque la normativa española califica estas rentas como rendimientos del trabajo (artículo 17.2.c LIRPF) en el marco del MC OCDE, la potestad de España, como Estado de la fuente, debería analizarse de conformidad con el artículo 7 (o 14). Contribuyen a esta interpretación cuatro argumentos: a) que antes del 1 de enero de 1999 la normativa del IRPF trataba estas rentas como rentas derivadas del ejercicio de actividades económicas; b) que actualmente son rendimientos del trabajo, pero no por naturaleza, sino por expresa decisión legal, lo cual es relevante, como hemos visto en otro lugar, dado que las notas de dependencia y ajenidad caracterizan a los rendimientos del trabajo por naturaleza, en contraposición con lo que sucede con los rendimientos del trabajo por expresa decisión legal; c) que la normativa actual admite que estas rentas se califiquen como rendimientos de actividades económicas cuando el sujeto realice este tipo de actividades como actividad económica o

gla de tributación se decantará siempre a favor de la tributación exclusiva en el Estado de residencia, habida cuenta de que difícilmente existirá en la fuente establecimiento permanente (o base fija). El resultado es muy similar al que se obtendría si se incluyera esta renta en el artículo 21 MC OCDE, pues aquí también, en defecto de establecimiento permanente o base fija, es el Estado de residencia el único que puede gravar la renta. No obstante, la calificación a favor del artículo 7 o 14, en su caso, puede tener especial sentido en aquellos CDI cuyo artículo 21 siga el MC de la Organización para las Naciones Unidas (ONU) 2001, y no el MC OCDE, dado que el MC ONU 2001 permite al Estado de la fuente gravar las “*otras rentas*”, aunque no exista establecimiento o base fija, precisamente *cuando la fuente se encuentre en su territorio*. Nótese que de aplicar aquí el artículo 21 MC ONU 2001 sí habría tributación en fuente, lo que no sucedería de poder mantenerse que se trata de rentas del artículo 7 o el 14, según el caso.

Ejemplo: un profesor residente en España se desplaza a Chile (país cuyo CDI con España, en su artículo 20.3 sigue el artículo 21.3 MC ONU) invitado por una institución pública o privada chilena para impartir unas conferencias, recibiendo a cambio una retribución. En el marco del CDI Chile-España (2003), de calificarse la renta según el artículo 7 (no hay artículo 14 en este CDI), no habría tributación en Chile porque se carece de establecimiento permanente (artículo 5 CDI Chile-España). Sin embargo, de calificase la renta según el artículo 20 (“*otras rentas*”), Chile sí podría gravarla porque el artículo 20.3 dice que “*las rentas de un residente de un Estado*

en el marco de una actividad económica (artículo 17.3 LIRPF); y d) que así lo ha considerado la DGT en su consulta de 27 de octubre de 1993 (NFC001814): “[Los CDI españoles] *siguen, respecto al tema consultado, los criterios del Convenio Marco de la OCDE recogidos en el artículo 14 (trabajos independientes), cuando se trata de colaboraciones esporádicas -conferencias, reuniones, etc.- y artículo 15 (trabajos dependientes) cuando se trata de contratos de trabajo más amplios -participaciones en cursos académicos, etc.-*. [Las] *remuneraciones obtenidas en España por profesores o educadores de forma esporádica, como profesionales independientes, no estarán sometidos a imposición en España, salvo que dispongan de una base fija, en este país, para el ejercicio de sus actividades; las remuneraciones que obtengan por contratos de trabajo dependiente, cuando el trabajo se ejerza en España, pueden someterse a imposición en este país*”. Vid. también la consulta de la DGT de 17 de junio de 2002, nº 925/2002 (NFC016844).

Contratante, no mencionados en los artículos anteriores de este Convenio y procedentes del otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado". Como puede verse, la calificación de estas rentas bajo el artículo 7 (ó 14) o bajo el previsto para las "otras rentas" (artículo 21 MC OCDE) no es *en este caso* inocua, pues en el marco del CDI Chile-España, si se trata de una renta del artículo 7, Chile no puede gravar, y en cambio, si se califica como renta del artículo 20 ("otras rentas") sí podría, ya que se permite al Estado de la fuente, a pesar de que no exista establecimiento permanente, gravar todas las rentas *producidas en su territorio* que no tengan una regulación específica en el CDI.

Cuando se trate de actividades que se prolongan a lo largo de un cierto período de tiempo, y que no supongan la adquisición de la condición de residente del Estado de destino, no necesariamente, en defecto de cláusula específica, debe optarse por la aplicación del artículo 15 MC OCDE, en la medida en que la relación o motivo que justifica el desarrollo de una actividad personal en el Estado de la fuente no siempre tiene que tener carácter dependiente, en los términos ya expuestos (epígrafe 3.2.1).¹⁴⁰ De ahí que, *cuando no concurra dependencia*, difícilmente podremos tratar la renta al amparo del artículo 15 y, como consecuencia de ello, habrá que concluir, por lo menos en el marco del MC OCDE, *que se trata de rentas del artículo 21 del Modelo*, por lo que esas rentas sólo podrán gravarse en el Estado de residencia (artículo 21.1 MC OCDE).

Si esto es así, realmente la cláusula de profesores, en los CDI en que se incluya, sólo tendrá efectos materiales¹⁴¹ cuando se trate de profesores cuya relación con el Estado de la actividad (fuente), y que motiva la percepción de una renta, reúna los requisitos del artículo 15 MC OCDE. En estos casos, *en defecto de cláusula específica*, la renta percibida por el profesor o investigador, de derivar de una relación de dependencia, podría ser gravada en el Estado de la fuente, siempre y cuando concurra

¹⁴⁰ De hecho la consulta antes citada de la DGT, de 27 de octubre de 1993 (NFC001814), califica las rentas conforme al artículo 15 MC OCDE cuando media un contrato de trabajo.

¹⁴¹ Entendiendo por "efectos materiales" el hecho de que se cambia la regla de tributación.

alguna de las tres circunstancias que expresa el artículo 15.2. La cláusula de profesores, sin perjuicio de los matices previstos en cada CDI, provoca en este caso que la renta percibida por el profesor no pueda ser gravada por el Estado de la actividad, operando como una verdadera excepción al régimen general del artículo 15.2. Por el contrario, *cuando la relación no tenga carácter dependiente*, la cláusula de profesores realmente no modifica las consecuencias tributarias en la fuente, pues de no aplicarse el artículo 15, sino el artículo 21 MC OCDE, el Estado de la fuente no podría gravar las rentas correspondientes.

No obstante, conviene recordar, sobre todo en el marco de los profesores e investigadores, que no siempre es sencillo realizar en estos casos la calificación de las rentas percibidas ya que, en muchas ocasiones, las características o condiciones de los contratos, relaciones, proyectos o becas, origen de una concreta renta, no permiten determinar siempre con claridad, *al menos desde un punto de vista formal*, si dan o no lugar a una relación de dependencia. Como consecuencia de ello, la cláusula de profesores e investigadores facilita sensiblemente la aplicación de los CDI evitando las dudas sobre la calificación que se plantean en torno a si se trata de rentas de los artículos 7 (o, en su caso, del 14), 15 ó 21 del MC OCDE, máxime cuando la aplicación de uno u otro precepto tiene consecuencias muy significativas, *especialmente para el Estado de la fuente*.

Madrid, enero de 2012.

4. Bibliografía

AAVV (2003): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Aranzadi, Cizur Menor.

AAVV (2006): *Memento Social 2006*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2006.

AGUAS ALCALDE, E. (2003): *Tributación internacional de los rendimientos del trabajo*, Aranzadi, Cizur Menor.

ARESPACOCCHAGA, J. (1998): *Planificación fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid.

ARRANZ DE ANDRÉS, C. (2010): *Fiscalidad de los planes de pensiones transnacionales o transfronterizos en el IRPF e IRNR*, CISS, Valencia.

AUMAYR, E. (2009): "The 183-days rule in the OECD Model Convention", en D. HOHENWARTER y V. METZLER (editores): *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Linde, Viena.

BAENA AGUILAR, A. (1994): *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona.

BAKER, P. (1994): *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, London.

BURJÁN, A. (2009): "International Hiring-out of Labor under Article 15 Paragraph 2 OECD MC", en D. HOHENWARTER y V. METZLER (editores): *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Linde, Viena.

CALDERÓN CARRERO, J.M. (2005): "La regla de tributación de los estudiantes y personas en prácticas", en J.R. RUIZ GARCÍA y J.M. CALDERÓN (coordinadores): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña.

CALDERÓN CARRERO, J.M. (2009a): "Trabajos dependientes", en N. CARMONA FERNÁNDEZ (coordinador), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia.

CALDERÓN CARRERO, J.M. (2009b): “Métodos para eliminar la doble imposición”, en N. CARMONA FERNÁNDEZ (coordinador), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2003): *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, CISS, Valencia.

COULOMBE, G. (1982): “General report: Taxation of payments to non-residents for independent personal services” en *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 67b, Kluwer, Deventer.

DE LA VILLA, J.M. (1987): “Rentas del trabajo”, en *Relaciones fiscales internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S. (2007): “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, en F. SERRANO ANTÓN (director), *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R./PULIDO GUERRA, E. (2010): *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid.

GARCÍA CARRETERO, B. (2006): *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.

GARCÍA PRATS, F.A. (2005): “La tributación de las restantes rentas”, en J.R. RUIZ GARCÍA y J.M. CALDERÓN (coordinadores): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña.

GROCOTTNÉ TIMÁR, E. (2009): “Pensions under Article 19 Paragraph OECD MC”, en D. HOHENWARTER y V. METZLER (editores): *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Linde, Viena.

HARDER, T. (2009): “Taxation of employment income under Article 15 OECD MC in triangular cases”, en D. HOHENWARTER y V. METZLER (editores): *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Linde, Viena.

HORTALÁ I VALLVÉ, J. (2007): *Comentarios a la red española de con-*

venios de doble imposición, Aranzadi, Cizur Menor.

LANG, M. (2007): "Article 19(2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced", *Bulletin for International Taxation*, nº 1.

LINSE, T. (2009): "Pensions under Article 18 OECD MC", en D. HOHENWARTER y V. METZLER (editores): *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Linde, Viena.

MAČEJOVSKÁ, K. (2009): "Students under Article 20 of the OECD Model Convention", en D. HOHENWARTER y V. METZLER (editores): *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Linde, Viena.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2009): "Pensiones", en N. CARMONA FERNÁNDEZ (coordinador), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J./CALDERÓN CARRERO, J.M. (2009): "La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas no comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa", en N. CARMONA FERNÁNDEZ (coordinador), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia.

PALAO TABOADA, C./EDEN, C. (2008): "General Report: Taxation of Employment Income in the EU Member States". Informe General de la reunión de 2008 en Cambridge de la European Association of Tax Law Professors. Disponible en <<http://www.eatlp.org>>.

PALAO TABOADA, C. (2010): "El reglamento de procedimientos amistosos", *Noticias de la Unión Europea*, nº 300.

PEZZATO, G. (2009): "The meaning of the term «employment» under article 15 of the OECD Model Convention", en D. HOHENWARTER y V. METZLER (editores): *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Linde, Viena.

PÖTGENS, F. (2007): *Income from international private employment*, IBFD, Ámsterdam.

PRAZUCH, K. (2007): "Conflicts of Qualification and Employer Issues

(Artículo 15 (2) (b) and (c) of the OECD MC)", en E. BURGSTALLER y K. HASLINGER (editores): *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Linde, Viena.

RUIZ ALMENDRAL, V. (2008): "Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario", *Revista de Contabilidad y Tributación (Centro de Estudios Financieros)*, nº 307.

RUIZ GARCÍA, J.R. (2005): "La tributación de los servicios personales dependientes", en J.R. RUIZ GARCÍA y J.M. CALDERÓN (coordinadores): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña.

SÁNCHEZ-RODAS NAVARRO, C. (2002): "El concepto de trabajador por cuenta ajena en el Derecho español y comunitario", *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, nº 37.

TRAPÉ VILADOMAT, M. (2009): "Estudiantes y profesores", en N. CARMONA FERNÁNDEZ (coordinador), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia.

VEGA BORREGO, F.A. (2005a): "Navegación marítima, interior y aérea", en J.R. RUIZ GARCÍA y J.M. CALDERÓN (coordinadores): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña.

VEGA BORREGO, F.A. (2005b): "Remuneraciones públicas", en J.R. RUIZ GARCÍA y J.M. CALDERÓN (coordinadores): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña.

VEGA BORREGO, F.A. (2009): "La residencia habitual en España y en una Comunidad Autónoma", en *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Civitas, Madrid.

VOGEL, K. (1997): *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, Londres.

