

OpenCourseWare
Sistema Tributario Español

MÓDULO IV. Fiscalidad internacional

Lección 2.1. *Rentas activas*

GUÍA DE ESTUDIO

Aitor Navarro Ibarrola

Tiempo estimado de lectura: 9 minutos

Las rentas activas

1. Concepto y clasificación

Las **rentas activas** son las que derivan de la actividad por cuenta propia —rentas empresariales— o por cuenta ajena. La clasificación que lleva a cabo el Modelo de Convenio puede agruparse en:

Rentas empresariales	Rentas del trabajo por cuenta ajena y otras
Art. 7 — Beneficios empresariales	Art. 15 — Rentas del trabajo
Art. 8 — Transporte marítimo, por aguas interiores y aéreo	Art. 16 — Retribuciones de consejeros
	Art. 17 — Artistas y deportistas
	Art. 18 — Pensiones
	Art. 19 — Función pública
	Art. 20 — Estudiantes

Lo primero que hay que decir para entender estas categorías es que hay unas que son **muy concretas** —así sucede, por ejemplo, con el art. 8, referido al transporte internacional marítimo y aéreo, o con el art. 20 sobre rentas de estudiantes— frente a otras **muy generales**, como el art. 7, que trata de beneficios empresariales, o el art. 15, sobre rentas del trabajo por cuenta ajena.

2. Una clasificación imperfecta: solapamientos y calificación

Nótese en todo caso que esta distinción es **imperfecta**, dado que la tipología que plantea el Modelo da lugar a solapamientos. Por ejemplo, las rentas de artistas y deportistas recogidas en el art. 17 abarcan rentas que pueden generarse por una actividad por cuenta propia —como la de un tenista que no trabaja para un club en concreto— o por cuenta ajena —como la de un integrante de un equipo de fútbol profesional—.

De esta forma, es muy relevante estar atento a la **correcta calificación de cada renta**, siguiendo normalmente la lógica de que *ley especial desplaza a ley general*: hay que valorar si una renta entra dentro del ámbito de aplicación de, por ejemplo, el art. 17, y solo cuando se constate que dicho artículo no aplica, determinar en qué otro artículo encaja la renta.

Nótese que, en ese sentido, el **art. 7**, de muchísima importancia en el Modelo por referirse a beneficios empresariales, determina en su apartado cuarto que: “Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.” Es decir, este precepto aplica cuando no haya otro más concreto que resulte de aplicación, de manera que el art. 7 opera como **cláusula de cierre** de las rentas empresariales.

3. Análisis modelo: el artículo 18 (pensiones)

Tomemos como ejemplo el **art. 18, sobre pensiones**, y apliquemos la clasificación que expusimos en el epígrafe 12.1. Sobre este artículo debemos señalar que:

Establece una regla de tributación exclusiva en residencia y, por tanto, prohíbe el gravamen en el Estado de la fuente. De esta forma, por ejemplo, un pensionista de nacionalidad británica que traslade su residencia a España, de acuerdo con el CDI firmado entre España y el Reino Unido —que replica el Modelo OCDE en este artículo—, tributará exclusivamente en España; el Reino Unido, por tanto, no podrá gravar la renta.

La regla que establece es de alcance mundial, dado que para su aplicación lo que se requiere es que un residente perciba pensiones u otras retribuciones análogas, pero no se exige que estas provengan del otro Estado contratante.

Es un artículo que no contiene una definición del concepto de “pensión” y, por tanto, se debe seguir la regla del art. 3.2, que remite al derecho interno para establecer dicha definición.

Es un artículo que en la red española presenta reglas no modeladas en algunos Convenios, pues España es un país que recibe muchos pensionistas y algunos de los países de origen de esos pensionistas quieren seguir gravando parte de esta renta. Así sucede, por ejemplo, en los Convenios españoles firmados con Alemania o con Suecia, entre otros.

Se recomienda **analizar de manera similar el resto del articulado mencionado** para conocer las implicaciones de cada cláusula y la forma de reparto de la potestad tributaria que cada una presenta.

4. El artículo 7 y el establecimiento permanente

El art. 7 es el eje de la tributación de la renta empresarial y su comprensión exige detenerse en su estructura y en el concepto de establecimiento permanente.

Estructura del art. 7:

- **Art. 7.1.** Los beneficios empresariales no son gravables en la fuente salvo que exista un **establecimiento permanente**, y en tal caso solo en la medida en que sean

atribuibles a él. La regla presupone, por tanto, **presencia física** (o el equivalente funcional del apartado 5 del art. 5).

- **Art. 7.2.** Metodología de atribución de beneficios al establecimiento permanente. Opera como límite cuantitativo a la base imponible en el Estado de la fuente.
- **Art. 7.3.** Ajuste correlativo: si un Estado modifica los beneficios atribuidos al establecimiento permanente, el otro practicará el ajuste correspondiente para evitar la doble imposición.
- **Art. 7.4.** Cláusula de subsidiariedad ya examinada: los elementos de renta regulados separadamente se rigen por su propio artículo.

A su vez, dada su relevancia para comprender el alcance del art. 7.1, enunciamos la estructura del art. 5 (establecimiento permanente):

Apartado	Contenido
1	Regla primaria: lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad
2	Lista ilustrativa de establecimientos permanentes del apartado 1 (sede de dirección, sucursal, oficina, fábrica, taller, mina...)
3	Obras de construcción: constituyen establecimiento permanente si su duración excede de doce meses
4	Excepciones: actividades de carácter auxiliar o preparatorio (almacenamiento, exposición, entrega, compra, recogida de información)
4.1	Norma anti-fragmentación: impide trocear una actividad entre partes vinculadas para encajar cada parte en el apartado 4
5	Agente dependiente: quien actúa por cuenta de la empresa y concluye habitualmente contratos, o desempeña el papel principal que lleva a su conclusión rutinaria sin modificación sustancial
6	Agente independiente: excepción al apartado 5, que no opera si el agente actúa exclusiva o casi exclusivamente para empresas estrechamente vinculadas
7	La mera relación matriz-filial no convierte a una en establecimiento permanente de la otra

Atribución de beneficios al establecimiento permanente. El art. 7.2 determina cuánto gravamen recae en la fuente, pues sirve para atribuir beneficios al establecimiento permanente. La metodología propuesta por la OCDE se conoce como “enfoque autorizado de la OCDE” (*Authorised OECD Approach*), se prevé en los Comentarios al Modelo Convenio OCDE y se articula en dos fases:

1. **Análisis funcional y fáctico:** se trata al establecimiento permanente *como si fuera* una empresa separada e independiente, identificando las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos. De ahí se derivan los activos y el capital “libre” que deben atribuírsele.
2. **Determinación del beneficio:** se valoran conforme al principio de plena competencia las operaciones internas (*dealings*) entre el establecimiento permanente y el resto de la empresa.

Caso resuelto: atribución de beneficios a un establecimiento

Supuesto. *Una sociedad española titular de una cadena de moda posee una tienda situada en un centro comercial de Toulouse. La tienda desarrolla las funciones minoristas habituales a través de sus empleados. ¿Existe establecimiento permanente? Si es así, ¿cómo deben determinarse los beneficios atribuibles conforme al CDI España-Francia?*

Existencia de establecimiento permanente. Concurren los tres elementos del art. 5.1: un *lugar de negocios* (el local comercial), *fijo* (con una ubicación y permanencia determinadas) y a través del cual *se desarrolla la actividad* de la empresa mediante personal propio. No resulta aplicable la excepción del art. 5.4, porque la venta al público no es una actividad auxiliar o preparatoria: es el núcleo del negocio. Hay, por tanto, establecimiento permanente y Francia puede gravar conforme al art. 7.1.

Atribución de beneficios. El análisis funcional identificará que la tienda desempeña funciones de **distribución minorista**: atención al cliente, gestión de inventario en el punto de venta, ejecución de ventas y aplicación de las políticas comerciales definidas por la casa central. No desarrolla funciones de diseño, desarrollo de marca, aprovisionamiento estratégico ni gestión de la propiedad intelectual, que permanecen en España. Consecuentemente:

- Los **intangibles de marca y diseño** no se atribuyen al establecimiento permanente; su uso por la tienda se retribuye mediante una operación interna valorada a precios de mercado.
- Las **mercancías** que la casa central transfiere a la tienda se valoran conforme al principio de plena competencia.
- El beneficio atribuible se corresponderá, en consecuencia, con el que obtendría un **distribuidor minorista independiente** que asumiera funciones y riesgos equivalentes, y no con el margen íntegro de la cadena sobre las ventas realizadas en ese local.

5. Los artículos 15 a 20

Art. 15. Rentas del trabajo. La regla es la tributación exclusiva en residencia, *pero* el Estado donde se ejerce el empleo puede gravar sin límite si el trabajo se desarrolla en él, salvo que concurran **cumulativamente** las tres condiciones del art. 15.2: que el perceptor permanezca en el otro Estado menos de 183 días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado; que las remuneraciones se paguen por —o en nombre de— un empleador que no sea residente del Estado donde se ejerce el empleo; y que las remuneraciones no las soporte un establecimiento permanente que el empleador tenga en ese Estado. Si falla cualquiera de las tres, la fuente puede gravar.

Art. 16. Retribuciones de consejeros. Las retribuciones percibidas en calidad de miembro de un consejo de administración pueden someterse a imposición en el Estado de residencia **de la sociedad** (tributación compartida). Es una regla de alcance bilateral: exige que el consejero resida en un Estado y la sociedad en el otro; si no es así, aplicarán los arts. 15 o 7.

Art. 17. Artistas y deportistas. Las rentas obtenidas por artistas y deportistas por sus actividades personales como tales pueden gravarse en el Estado **donde se desarrolla la actuación** (tributación compartida), tanto si se perciben directamente (art. 17.1) como si se canalizan a través de una sociedad interpuesta (art. 17.2). El precepto plantea dos problemas recurrentes: la **delimitación del concepto** —¿un predicador es una artista o deportista?, ¿qué sucede con un entrenador de fútbol?, ¿y un director de cine?, ¿y un creador de contenido digital?— y la **imputación territorial de la renta** cuando esta no retribuye una actuación concreta (patrocinios, derechos de imagen, derechos de retransmisión).

Art. 18. Pensiones. Analizado en el epígrafe 12.2.3.

Art. 19. Función pública. Los sueldos y remuneraciones pagados por un Estado, sus subdivisiones o entidades locales por servicios prestados a ese Estado se gravan exclusivamente en él. Excepción: se gravan solo en el otro Estado si los servicios se prestan allí y la persona es residente y nacional de ese otro Estado, o adquirió la residencia por motivo distinto de la prestación de esos servicios. El art. 19.2 aplica reglas paralelas a las pensiones de función pública.

Art. 20. Estudiantes. Las cantidades recibidas para cubrir gastos de mantenimiento, estudios o formación no se gravan en el Estado de estancia siempre que procedan de fuentes situadas **fuera** de ese Estado. El problema práctico consiste en distinguir estos pagos de las retribuciones por prestación de servicios —becas de investigación con obligaciones docentes, prácticas remuneradas—, que caen fuera del precepto.