Asuntos Económicos y Sociales

Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo

Naciones Unidas

ST/ESA/PAD/SER.E/21

Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales

Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo

Naciones Unidas
Nueva York, 2001

NOTA

Las signaturas de los documentos de las Naciones Unidas se componen de letras mayúsculas y cifras. La mención de una de tales signaturas indica que se hace referencia a un documento de las Naciones Unidas.

Las denominaciones empleadas en esta publicación y la forma en que aparecen presentados los datos que contiene no implican, de parte de la Secretaría de las Naciones Unidas, juicio alguno sobre la condición jurídica de ninguno de los países o territorios citados o de sus autoridades, ni respecto de la delimitación de sus fronteras.

ST/ESA/PAD/SER.E/21

PUBLICACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS

Número de venta: S.01.XVI.2

ISBN 92-1-359094-6

© Naciones Unidas, 2001

Todos los derechos reservados

ÍNDICE

Página

INTRODUCCIÓN vi

A. Origen de la Convención modelo de las Naciones Unidas vi

B. Marco histórico de la Convención modelo de las Naciones Unidas xv

C. Razón de ser e importancia de la Convención modelo de las Naciones Unidas xxi

D. Razonamiento y metodología de la revisión de 1999 de la Convención modelo de las Naciones Unidas xxiii

Primera parte
Artículos de la Convención bilateral modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo

Capítulo

ÍNDICE DE LA CONVENCIÓN 3

TÍTULO Y PREÁMBULO 5

I. ÁMBITO DE LA CONVENCIÓN (*artículos 1 y 2*) . 7

II. DEFINICIONES (*artículos 3 a 5*) 8

III. TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS (*artículos 6 a 21*) 14

IV. TRIBUTACIÓN DEL CAPITAL (*artículo 22*) 31

V. MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN (*artículo 23*) 32

VI. DISPOSICIONES ESPECIALES (*artículos 24 a 27*) 34

VII. CLÁUSULAS FINALES (*artículos 28 y 29*) 38

Segunda parte
Comentario a los artículos de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo

COMENTARIOS AL CAPÍTULO I. ÁMBITO DE LA CONVENCIÓN 41

Artículo 1. Personas comprendidas 41

Artículo 2. Impuestos comprendidos por la Convención 51

COMENTARIOS AL CAPÍTULO II. DEFINICIONES 55

Artículo 3. Definiciones generales 55

Artículo 4. Residente 60

. Artículo 5. Establecimiento permanente 70

COMENTARIOS AL CAPÍTULO III. TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS 98

Artículo 6. Ingresos procedentes de bienes inmuebles 98

Artículo 7. Beneficios de las empresas 101

. Artículo 8. Navegación marítima, interior y aérea . 135

Artículo 9. Empresas asociadas 146

Artículo 10. Dividendos 153

. Artículo 11. Intereses 175

Artículo 12. Cánones o regalías 195

Artículo 13. Ganancias de capital 211

Artículo 14. Servicios personales por cuenta propia. 227

. Artículo 15. Servicios personales por cuenta ajena . 231

Artículo 16. Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los altos empleados 237

Artículo 17. Profesionales del espectáculo y deportistas 239

. Artículo 18. Pensiones y pagos por seguros sociales 246

Artículo 19. Servicios oficiales 263

Artículo 20. Estudiantes 268

Artículo 21. Otros ingresos 274

COMENTARIOS AL CAPÍTULO IV. TRIBUTACIÓN DEL CAPITAL 281

Artículo 22. Capital 281

COMENTARIO AL CAPÍTULO V. MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN 284

Artículo 23. Métodos para eliminar la doble tributación 284

COMENTARIOS AL CAPÍTULO VI. DISPOSICIONES ESPECIALES 321

Artículo 24. No discriminación 321

Artículo 25. Procedimiento de acuerdo mutuo 347

Artículo 26. Intercambio de información 378

Artículo 27. Miembros de misiones diplomáticas y puestos consulares 408

COMENTARIO AL CAPÍTULO VII. CLÁUSULAS FINALES 412

Artículo 28. Entrada en vigor 412

Artículo 29. Terminación 412

INTRODUCCIÓN

A. ORIGEN DE LA CONVENCIÓN MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS

1. La conveniencia de promover mayores entradas de inversiones extranjeras en los países en desarrollo, en condiciones políticamente aceptables y económica y socialmente beneficiosas, se ha afirmado frecuentemente en resoluciones de la Asamblea General, el Consejo Económico y Social y la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Los países que participaron en la Conferencia sobre Cooperación Económica Internacional de París, celebrada en 1963-1964, reconocieron que las corrientes de capitales privados y la inversión extranjera desempeñaban un importante papel complementario en el proceso de desarrollo económico, especialmente mediante la transferencia de recursos, conocimientos administrativos y de gestión y tecnología a los países en desarrollo, el aumento de la capacidad de producción y del empleo en esos países y la creación de mercados de exportación.

2. El crecimiento de las corrientes de inversión de los países desarrollados a los países en desarrollo depende en gran parte de lo que se ha llamado el clima internacional de inversiones. La prevención o eliminación de la doble tributación internacional —es decir, de la aplicación de impuestos análogos en dos o más Estados a un mismo contribuyente y con respecto a una misma base—, cuyos efectos son nocivos para los intercambios de bienes y servicios y para el movimiento de capitales y la circulación de personas constituye un elemento importante de ese clima. Hoy puede considerarse que, en sentido amplio, los objetivos generales de los convenios fiscales bilaterales incluyen la plena protección de los contribuyentes contra la doble tributación (tanto directa como indirecta) y la prevención del efecto disuasivo que puede tener la tributación en la libre circulación del comercio y de las inversiones internacionales y la transmisión de tecnología. Esos convenios tienen también por objeto impedir la discriminación entre los contribuyentes en la esfera internacional, y ofrecer un elemento razonable de seguridad jurídica y fiscal, como marco en el que puedan realizarse las operaciones interna

cionales. Sobre esas bases, los acuerdos fiscales deben contribuir a promover las metas de los países en desarrollo. Además, esos acuerdos tienen por objetivo mejorar la cooperación entre las autoridades fiscales en el desempeño de sus funciones.

3. Se han hecho grandes progresos para eliminar la doble tributación mediante medidas unilaterales de desgravación y, sobre todo, mediante convenios fiscales bilaterales, que se han convertido desde el decenio de 1960 en un elemento destacado de las relaciones económicas entre los Estados. Sin embargo, hasta 1965 sólo se habían concertado un número relativamente pequeño de acuerdos entre países desarrollados y países en desarrollo, lo que se debe probablemente al hecho, reconocido en 1965 por el Comité Fiscal de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, de que "los convenios fiscales tradicionales no han merecido la aprobación de los países en desarrollo"[1]. Según ese Comité, "lo esencial sigue siendo que los convenios fiscales que los países exportadores de capital han encontrado útiles para mejorar el comercio y la inversión entre ellos mismos y que podrían contribuir de formas análogas a establecer unas relaciones económicas más estrechas entre los países en desarrollo y los países exportadores de capital no están contribuyendo suficientemente a ese fin ... Los acuerdos existentes entre países industrializados requieren a veces que el país de residencia renuncie al ingreso. Con mayor frecuencia, sin embargo, es el país de origen el que renuncia a ese ingreso. Ese modelo puede no resultar igualmente apropiado en los acuerdos entre países en desarrollo y países industrializados, porque las corrientes de ingresos se dirigen en su mayor parte de los países en desarrollo a los países industrializados, y la renuncia al ingreso sería unilateral. Sin embargo, hay muchas disposiciones en los convenios fiscales existentes que tienen cabida en los convenios entre los países exportadores de capital y los países en desarrollo"[2].

---

[1] Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, *Fiscal Incentives for Private Investment in Developing Countries: Report of the OECD Fiscal Committee* (París, 1965), párr. 164.

[2] Ibíd., párrs. 163 y 165.

4. La conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo fue reconocida por el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, que en su resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967, pidió al Secretario General "que cree un grupo de trabajo especial, integrado por expertos y funcionarios de los servicios fiscales propuestos por los gobiernos, que actúen a título personal, procedentes de países desarrollados y en desarrollo y que representen de forma adecuada a las distintas regiones y sistemas fiscales, con la función de explorar, en consulta con los organismos internacionales interesados, los medios de facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre países desarrollados y en desarrollo, incluida la formulación, según proceda, de posibles normas y de técnicas para su uso en acuerdos fiscales que resulten aceptables para ambos grupos de países y que protejan plenamente sus respectivos intereses fiscales". En cumplimiento de esa resolución, el Secretario General estableció en 1968 el Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, compuesto por funcionarios y expertos fiscales de países desarrollados y países en desarrollo, designados a título personal.

5. El Grupo de Expertos terminó de formular directrices para la negociación de acuerdos bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo en siete reuniones, celebradas entre 1968 y 1977, a las que asistieron miembros de la Argentina, el Brasil, Chile, los Estados Unidos de América, Filipinas, Francia, Ghana, la India, Israel, el Japón, Noruega, los Países Bajos, el Pakistán, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, la República Federal de Alemania, Sri Lanka, el Sudán, Suiza, Túnez y Turquía. También asistieron a estas reuniones observadores de Austria, Bélgica, España, Finlandia, México, Nigeria, la República de Corea, Swazilandia y Venezuela, y de las siguientes organizaciones internacionales: Fondo Monetario Internacional, Asociación Fiscal Internacional, Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, Organización de los Estados Americanos y Cámara de Comercio Internacional. Las directrices figuran en el *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilatera*

les entre países desarrollados y países en desarrollo[3]. De conformidad con la resolución 1541 (XLIX) del Consejo Económico y Social, las directrices representan "una forma importante de asistencia técnica para la celebración de futuros tratados".

6. En su séptima reunión, se señaló a la atención del Grupo de Expertos que el Grupo de Personalidades nombrado en 1974 por el Secretario General en cumplimiento de la resolución 1721 (LIII) del Consejo Económico y Social había declarado en su informe al Secretario General que "si la labor del Grupo Especial de Expertos en Acuerdos Fiscales permitiera uniformar las disposiciones de esos acuerdos, con la negociación de sólo un pequeño número de cláusulas en casos especiales, se tendría de hecho un acuerdo internacional sobre tributación que ... [a juicio del Grupo] es el objetivo final"[4].

7. El Grupo de Expertos adoptó la opinión de que el acuerdo fiscal multilateral recomendado por el Grupo de Personalidades no era factible durante el próximo decenio pero, reconociendo la gravedad y urgencia de muchas de las cuestiones destacadas por este último Grupo, convino en que era imperativo que esas cuestiones se trataran mediante de una red adecuada de acuerdos fiscales bilaterales. Según el Grupo de Expertos, sería apropiado, por tanto, que los órganos competentes de las Naciones Unidas instaran a los Estados Miembros a iniciar lo antes posible la política de concertar esos tratados. A ese respecto, el Grupo de Expertos se declaró dispuesto a estudiar un proyecto de convención bilateral modelo entre países desarrollados y países en desarrollo basado en las directrices ya elaboradas por el Grupo, proyecto que la Secretaría de las Naciones Unidas tal vez deseara preparar como complemento de la labor realizada por el Grupo durante sus siete primeras reuniones.

8. En su informe al Consejo Económico y Social, en su primer período ordinario de sesiones de 1978, sobre la labor del Grupo de Expertos en su séptima reunión, el Secretario General

---

[3] Publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.79.XVI.3.

[4] *Efectos de las empresas multinacionales en el desarrollo y en las relaciones internacionales* (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.74.II.A.5), pág. 102.

expresó la opinión de que "la elaboración de una convención bilateral modelo para que puedan usarla los países desarrollados y los países en desarrollo constituye un corolario lógico de la labor realizada por el Grupo de Expertos con respecto a la formulación de directrices, y además se atendría a la recomendación del Grupo de Personalidades de que "los tratados bilaterales tengan la máxima uniformidad posible a fin de preparar e1 terreno para un acuerdo internacional sobre tributación" (véase E/1978/36, párr. 15). En ese período de sesiones, el Consejo Económico y Social adoptó su decisión 1978/14, en la que acogió con agrado la posición del Secretario General anteriormente expuesta y pidió al Grupo de Expertos que "terminase su examen de un proyecto de convención bilateral modelo en su octava reunión, en 1979".

9. La Secretaría de las Naciones Unidas preparó, en consecuencia, un proyecto de convención modelo (ST/SG/AC.8/L.29) compuesto de artículos que reproducían las directrices formuladas por el Grupo de Expertos, juntamente con comentarios al respecto que recogían las opiniones de los miembros del Grupo expresadas en sus diversas reuniones y también, cuando procedía, los comentarios a los artículos de la Convención modelo sobre la doble tributación de la renta y del capital de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, de 1977, llamada en lo sucesivo Convención modelo de la OCDE. Cabe recordar que, al preparar las directrices mencionadas, el Grupo de Expertos decidió utilizar la Convención modelo de la OCDE como principal texto de referencia, a fin de aprovechar los conocimientos técnicos acumulados que incorporaba esa Convención y su comentario, y por razones de conveniencia práctica derivadas del hecho de que los países miembros de la OCDE estaban utilizando la Convención en la negociación de acuerdos fiscales, no sólo entre sí, sino también con los países en desarrollo. Sin embargo, quedó bien entendido que no debía presuponerse el acierto de la Convención modelo de la OCDE y que las decisiones del Grupo no tenían que guiarse necesariamente por el texto de la OCDE.

10. El Grupo de Expertos examinó el proyecto de convención modelo de las Naciones Unidas en su octava reunión, celebrada en Ginebra del 10 al 21 de diciembre de 1979 y aprobó el texto

final de la Convención y de su comentario. En 1980, las Naciones Unidas publicaron la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, que fue precedida en 1979 por el *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo*. En su resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, el Consejo Económico y Social cambió el título del Grupo de Expertos por el de "Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación". Actualmente el Grupo de Expertos está compuesto de 25 miembros: 10 de países desarrollados y 15 de países en desarrollo y economías en transición.

11. En el decenio de 1990, el Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación reconoció que se habían producido transformaciones importantes en el entorno económico, financiero y fiscal internacional. Además, habían aparecido nuevos instrumentos financieros y regímenes de precios de transferencia, habían aumentado el número de paraísos fiscales y la mundialización que afectaba a las relaciones económicas internacionales y la Convención modelo de la OCDE había sido objeto de revisiones y actualizaciones en 1992, 1994, 1995 y 1997. En consecuencia, en su octava reunión celebrada en Ginebra, en diciembre de 1997, el Grupo de Expertos creó un grupo de disensión de cinco miembros y cuatro suplentes para que se encargara de la revisión y la actualización de la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo* y del *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo*.

12. Por lo tanto, después de sus reuniones séptima (celebrada en Ginebra, del 11 al 15 de diciembre de 1995) y octava (celebrada en Ginebra, del 15 al 19 de diciembre de 1997) y de las reuniones del grupo de disensión (celebradas en Nueva York los días 9 y 10 de diciembre de 1998 y en Amsterdam del 22 al 25 de marzo de 1999), el Grupo de Expertos examinó las enmiendas sugeridas por sus miembros a los artículos y el comentario de la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Esas

enmiendas se consolidaron en el proyecto revisado de Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo que se presentó a la novena reunión del Grupo de Expertos, celebrada en Nueva York del 3 al 7 de mayo de 1999. El Grupo de Expertos aprobó el texto revisado de la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, a reserva de cambios de carácter editorial. Las observaciones y sugerencias recibidas de los miembros del Grupo de Expertos respecto de esas modificaciones fueron examinadas por un Comité Directivo en una reunión celebrada en Nueva York, del 12 al 14 de abril de 2000. Asistieron a la reunión el Sr. Antonio Hugo Figueroa (Argentina), que fue elegido Presidente, el Sr. Mordecai S. Feinberg (Estados Unidos de América), el Sr. Mayer Gabay (Israel), el Sr. Noureddine Bensouda (Marruecos) y el Sr. Mike Waters (Reino Unido). La Secretaría estuvo representada por el Sr. Abdel Hamid Bouab, Secretario, y el Sr. Suresh Shende, Secretario Adjunto del Grupo de Expertos. El texto final de la Convención modelo de las Naciones Unidas, en su forma modificada, fue aprobado por consenso por el Comité Directivo. Se decidió que, después de que se hubieran hecho los cambios editoriales, se procedería a publicar la versión revisada de la Convención modelo de las Naciones Unidas. Por lo tanto, la revisión y actualización de la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo* fueron realizadas por el Grupo de Expertos, el grupo de disensión y el Comité Directivo bajo la dirección y supervisión generales del Sr. Abdel Hamid Bouab, Oficial Encargado de la Subdivisión de Finanzas Públicas y Desarrollo del Sector Privado del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas y Secretario del Grupo ad hoc de Expertos, con el concurso del Sr. Suresh Shende, Asesor Interregional de Movilización de Recursos y Secretario Adjunto del Grupo de Expertos. El Comité Directivo expresó su agradecimiento al Sr. Abdel Hamid Bouab por su saber, su aptitud directiva y sus capacidades de negociación, que contribuyeron a una revisión satisfactoria de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.

13. Los principales objetivos de la revisión de la Convención modelo de las Naciones Unidas fueron tener en cuenta la evolución de los acontecimientos desde 1980 en la mundialización del comercio y de las inversiones y en las políticas tributarias internacionales de los países desarrollados y en desarrollo.

14. El proceso de revisión y actualización de la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo* comenzó en 1995 y culminó en 1999, en la novena reunión del Grupo de Expertos. A la novena reunión asistieron los siguientes miembros: Helmut Krabbe (Alemania), Antonio Hugo Figueroa (Argentina), Iraci Kahan (Brasil), Adélaïde Nare (Burkina Faso), Abdoulaye Camara (Côte d'Ivoire), Mona M. A. Kassem (Egipto), María Pastor (España), Mordecai S. Feinberg (Estados Unidos de América), Hillel Skurnik (Finlandia), Seth E. Terkper (Ghana), Ravi Kant (India), Arie Soelendro (Indonesia), Mayer Gabay (Israel), William W. Adler (Jamaica), Karina Pérez Delgadillo (México), Abdelali Benbrik (Marruecos), Ernst Bunders (Países Bajos), Atef Alawneh (Autoridad Palestina), John Brian Shepherd (Reino Unido), Yukang Wang (República Popular China) y Daniel Luthi (Suiza).

No asistieron a la reunión los miembros de Francia, el Japón, Nigeria y el Pakistán.

15. Asistieron a la reunión los siguientes observadores:

a) Ken Allen (Australia), Claudine Devillet (Bélgica), Carlos dos Santos Almeida (Brasil), Sandra Benedetto (Chile), Igor Yuri Noskov (Federación de Rusia), Marcellin-Edgard Mebalet (Gabón), Dieudonné Bouddhou (Gabón), Vijay Mathur (India), Brahim Kettani (Marruecos), Mike Waters (Reino Unido), Shubin Mu (República Popular China) y Babou Ngom (Senegal).

b) Jacques Sasseville (OCDE), Jeffrey P. Owens (OCDE), Willem F. J. Wijnen (Oficina Internacional de Documentación Fiscal), Francisco Alfredo García Prats (Universidad de Valencia, España), Marcus V. Föllmi (Cámara de Comercio

Internacional), Stephen R. Crow (Asociación Internacional de Presidentes de Universidades, Estados Unidos de América).

16. El Grupo eligió por unanimidad al Sr. Antonio Hugo Figueroa y al Sr. Hillel Skurnik como Presidente y Relator, respectivamente. El Sr. Abdel Hamid Bouab, Oficial Encargado de la Subdivisión de Finanzas Públicas y Desarrollo del Sector Privado, y el Sr. Suresh Shende, Asesor Interregional de Movilización de Recursos, se desempeñaron en calidad de Secretario y Secretario Adjunto, respectivamente; el Sr. Paul McDaniel se desempeñó en calidad de especialista.

17. La Convención modelo de las Naciones Unidas representa una avenencia entre el principio de la fuente y, el principio de la residencia, aunque concede más importancia al principio de la fuente que la Convención modelo de la OCDE. Como consecuencia de ese principio de la tributación en la fuente, los artículos de la Convención modelo se basan en la premisa del reconocimiento por el país de la fuente de que *a*) en la imposición de la renta del capital extranjero se tendrán en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma que la renta se gravará sobre una base neta; *b*) la imposición no será tan elevada como para desalentar las inversiones, y *c*) tendrá en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporte el capital. Además, la Convención modelo de las Naciones Unidas incorpora la idea de que sería conveniente que el país de la residencia aplicase alguna medida para evitar la doble tributación, mediante el descuento del impuesto extranjero o mediante exenciones, como en la Convención modelo de la OCDE.

18. A1 utilizar la Convención modelo de las Naciones Unidas, todo país debe tener presente que la relación entre los tratados y el derecho interno puede variar según los países y que es importante tomar en consideración la relación existente entre los acuerdos fiscales y la legislación interna. Los acuerdos fiscales afectan a las normas tributarias vigentes en virtud de la legislación fiscal interna de los Estados contratantes, al determinar qué Estado contratante será competente para someter un elemento determinado de renta a su legislación fiscal nacional y en qué condiciones y con qué limitaciones podrá hacerlo. En conse

cuencia, los países que deseen iniciar negociaciones de acuerdos fiscales bilaterales deberán analizar detenidamente las disposiciones aplicables de su legislación fiscal interna, a fin de determinar las modificaciones que pudieran ser necesarias si se aplicase el acuerdo.

19. Cabe observar también que la legislación fiscal interna, a su vez, influye en el contenido de los acuerdos fiscales bilaterales. Por ello, aunque hubo acuerdo general en la OCDE sobre los principios incorporados en la Convención modelo de la OCDE y aunque la mayoría de los acuerdos fiscales bilaterales existentes se ajustan en general a esos principios, a menudo existen variaciones sustanciales entre los acuerdos, como consecuencia de diferencias en las legislaciones internas de los distintos Estados contratantes.

B. MARCO HISTÓRICO DE LA CONVENCIÓN MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS

20. La Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo es parte de los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar la doble tributación. Esos esfuerzos, comenzados por la Sociedad de las Naciones y proseguidos por la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE) (hoy llamada Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)) y en foros regionales, así como en las Naciones Unidas, han encontrado en general su expresión concreta en una serie de modelos o de proyectos de modelos de convenios fiscales bilaterales.

21. En 1921, la Sociedad de las Naciones, actuando por medio de su Comité Financiero en respuesta a un llamamiento hecho por la Conferencia Financiera Internacional de Bruselas, de 1920, para que se adoptaran medidas encaminadas a eliminar la doble tributación, confió a un grupo de cuatro economistas (de los Estados Unidos de América, Italia, los Países Bajos y el Reino Unido) la tarea de preparar un estudio de los aspectos económicos de la doble tributación internacional.

22. En 1922, el Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones invitó a un grupo de siete funcionarios fiscales de alto nivel (de Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Italia, los Países Bajos, el Reino Unido y Suiza) a estudiar los aspectos administrativos y prácticos de la doble tributación internacional y de la evasión internacional de impuestos. En 1925, el grupo fue ampliado con funcionarios de Alemania, Argentina, el Japón, Polonia y Venezuela. En 1927 se unió al grupo un funcionario de los Estados Unidos de América. En los períodos de sesiones celebrados de 1923 a 1927, el grupo elaboró convenios bilaterales para evitar la doble tributación en materia especial de impuestos directos, en relación con los impuestos sobre la renta y la propiedad, un convenio bilateral para evitar la doble tributación en relación con los derechos sucesorios, un convenio bilateral sobre la asistencia administrativa en cuestiones fiscales y un convenio bilateral sobre asistencia judicial en la recaudación de impuestos. Los convenios y sus comentarios se remitieron a los diversos gobiernos miembros y no miembros de la Sociedad de las Naciones, a los que se invitó a que enviaran representantes para examinar esos convenios en una reunión general de expertos gubernamentales. En esa reunión, celebrada en Ginebra en octubre de 1928, participaron representantes de 27 países.

23. En 1929, por recomendación de la Reunión General de Expertos Gubernamentales, el Consejo de la Sociedad de las Naciones designó un Comité Fiscal permanente. Este Comité dedicó una atención considerable al problema de formular, con fines fiscales, normas para la imputación de los ingresos comerciales de las empresas que operaban en varios países. En el marco de esas actividades se elaboró un proyecto de Convenio para la distribución de las rentas de las empresas entre los Estados a efectos de tributación, primero en reuniones de un subcomité celebradas en Nueva York y en Washington bajo los auspicios de la sección americana de la Cámara de Comercio Internacional, y luego en una reunión plenaria del Comité Fiscal, celebrada en junio de

1933. El proyecto de Convenio fue revisado por el Comité Fiscal en junio de 1935[5].

24. En 1940, el Comité Fiscal convocó a un subcomité en los Países Bajos para examinar los progresos realizados en relación con los acuerdos fiscales desde la Reunión General de Expertos Gubernamentales de 1928. Poco después comenzó la refundición de los modelos de convenios de 1928 y del proyecto de convenio de 1935. Los resultados de sus trabajos se examinaron en una Conferencia Tributaria Regional celebrada en junio de 1940 en México, D.F., que volvió a reunirse en julio de 1943, igualmente en México, D.F., y a la que asistieron representantes de la Argentina, Bolivia, el Canadá, Colombia, Chile, el Ecuador, los Estados Unidos de América, México, el Perú, el Uruguay y Venezuela. La Segunda Conferencia Tributaria Regional aprobó un modelo de Convenio bilateral para evitar la doble tributación de la renta, y su Protocolo, y un modelo de Convenio bilateral para el establecimiento de una ayuda recíproca en materia de aplicación y cobranza de los impuestos directos, y su Protocolo.

25. En marzo de 1946, el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones celebró en Londres su 10° período de sesiones, en el que examinó y dio nueva redacción a los modelos de convenios fiscales bilaterales de México. El Comité manifestó que la estructura general de los modelos de convenios redactados en el 10° período de sesiones era similar a la de los modelos de convenios de México, y que se habían hecho algunos cambios de redacción y se habían suprimido algunos artículos, porque contenían disposiciones que ya se encontraban en otras cláusulas. El Comité observó que casi las únicas cláusulas en que existía una auténtica divergencia entre las opiniones de la reunión de México de 1943 y las de la reunión de Londres eran las "relativas al gravamen de intereses, dividendos, regalías, anualidades y pensiones". El Comité añadió que tenía conciencia de que las disposiciones contenidas en los modelos de Convenios de 1943 podían

[5] Véanse más detalles en Mitchel B. Carroll, *Global Perspectives of an International Tax Lawyer* (Hicksville, Nueva York, Exposition Press, 1978). El Sr. Carroll era ex Presidente del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones y de la Asociación Fiscal Internacional.

resultar más atractivas para algunos Estados —por ejemplo, de América Latina— que las convenidas durante su actual período de sesiones, y que pensaba que "la labor realizada tanto en México como en Londres podría ser útilmente examinada y desarrollada por un grupo equilibrado de administradores y expertos fiscales tanto de países importadores de capital como de países exportadores de capital, de países económicamente adelantados y de países menos adelantados, cuando los trabajos de la Sociedad sobre los Problemas fiscales internacionales fueran asumidos por las Naciones Unidas"[6].

26. Con estos antecedentes, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, en su resolución 2 (III) de 1° de octubre de 1946, creó una Comisión Fiscal, a la que se pidió "emprender estudios y asesorar al Consejo en el campo de la hacienda pública, especialmente en sus aspectos jurídicos, administrativos y técnicos". Cuando la Comisión Fiscal y su Comité de Relaciones Fiscales Internacionales dejaron de funcionar en 1954, el centro de la actuación en la esfera de la tributación internacional se desplazó hacia la OCEE.

27. El Consejo de la OCEE adoptó su primera recomendación sobre la doble tributación el 25 de febrero de 1955; esa recomendación se tradujo ulteriormente en el establecimiento del Comité Fiscal de la OCEE en marzo de 1956. En julio de 1958 se encargó al Comité Fiscal que elaborase un proyecto de convención para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y el capital, así como propuestas concretas para la aplicación de esa convención. Como dijo el Comité Fiscal: "Desde los trabajos de la Sociedad de las Naciones, el valor de una Convención modelo se ha reconocido universalmente, no sólo por las autoridades nacionales sino también por los propios contribuyentes"[7].

---

[6] Sociedad de las Naciones, *Fiscal Committee: Report on the Work of the Tenth Session of the Committee held in London from March 20th to 26th, 1946* (C.37.M.37.1946.II.A), pág. 8.

[7] Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital: Report of the OECD Fiscal Committee* (París, 1963) pág. 25, párr. 49.

28. Entre 1958 y 1961, el Comité Fiscal preparó cuatro informes, publicados con el título "The elimination of double taxation", en los que el Comité propuso, en total, 25 artículos. Cuando la OCEE se convirtió en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en septiembre de 1961, se confirmó el mandato del Comité Fiscal; ulteriormente, el Comité llegó a un acuerdo sobre algunos artículos nuevos y todos los artículos se incorporaron a un informe titulado "Draft Double Taxation Convention on Income and Capital", publicado en 1963.

29. En julio de 1963, la OCDE, reconociendo que el esfuerzo por eliminar la doble tributación entre países miembros debía ir más allá de la esfera de los impuestos periódicos sobre la renta y el capital, dio instrucciones al Comité Fiscal para que elaborase un proyecto de convención que proporcionase un medio de resolver, con carácter uniforme, los problemas más corrientes de la doble tributación de patrimonios y herencias. El proyecto de convención para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre patrimonios y herencias se publicó en 1966.

30. En 1967, el Comité Fiscal —que recibió en 1971 el nombre de "Comité de Asuntos Fiscales"— comenzó a revisar el Proyecto de convención sobre la doble tributación de 1963. Esa revisión se estimó necesaria a fin de tomar en consideración "la experiencia obtenida por los países miembros en las negociaciones de nuevos convenios o en su aplicación práctica", y también "los cambios en los sistemas impositivos y el incremento de las relaciones fiscales internacionales, por un lado, y, por otro, el desarrollo de nuevos sectores de actividades industriales y comerciales y las formas cada vez más complejas de organización adoptadas por las empresas en sus actividades internacionales". La revisión del proyecto de Convención de 1963 llevó en definitiva a la publicación de la Convención modelo sobre la doble tributación de la renta y del capital de 1977, cuyas revisiones recientes datan de 1992, 1994, 1995 y 1997.

31. Como había hecho en relación con el proyecto de Convención de 1963, el Consejo de la OCDE, en una recomendación basada en una sugerencia hecha por el Comité de Asuntos Fiscales

y aprobada el 23 de octubre de 1977, recomendó a los gobiernos de los países miembros, "proseguir sus esfuerzos por concertar convenios bilaterales para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital con aquellos países miembros y, según proceda, con aquellos países no miembros con los que todavía no hayan concertado tales convenios y revisar los convenios existentes entre ellos que no se ajusten ya a las necesidades actuales" y "al concertar nuevos convenios bilaterales o revisar los existentes entre ellos, ajustarse a la Convención modelo, interpretada conforme a sus comentarios". El Consejo encargó al Comité de Asuntos Fiscales "proceder periódicamente al examen de las situaciones en que la doble imposición puede producirse, a la luz de la experiencia adquirida por los países miembros, y formular propuestas apropiadas para eliminarla".

32. A mediados del decenio de 1960, las Naciones Unidas comenzaron a mostrar un renovado interés por el problema de la doble tributación, como consecuencia del continuo aumento del número de Estados Miembros en desarrollo y como parte de sus medidas orientadas a promover la corriente de inversiones extranjeras hacia los países en desarrollo. Ese renovado interés se reflejó en las actividades descritas en la sección 1 *supra*, que han culminado en la preparación de la Convención modelo de las Naciones Unidas.

33. También se han adoptado medidas en relación con la doble tributación en los planos regional y subregional. En el plano regional, un Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) aprobó en 1976 criterios para evitar la doble tributación entre los países miembros de la ALALC y los países extrarregionales. En el plano subregional, la Comisión del Acuerdo de Cartagena aprobó en noviembre de 1971 una Convención modelo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros países no pertenecientes a la subregión andina, y también la Convención para evitar la doble tributación dentro del Grupo Andino. Además, en noviembre de 1972, Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia concertaron una Convención sobre asistencia administrativa en cuestiones fiscales; esta Convención fue modificada en 1973 y nuevamente en 1976. La Convención Nórdica sobre la renta y el capital, con

certada en 1983 por Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia, fue reemplazada en 1987, 1989 y 1996. La Convención sobre asistencia administrativa recíproca en materia fiscal, que se elaboró en el seno del Consejo de Europa sobre la base de un primer proyecto preparado por el Comité de Asuntos Fiscales, entró en vigor el 1° de abril de 1995.

C. RAZÓN DE SER E IMPORTANCIA DE LA CONVENCIÓN MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS

34. La razón de ser de la elaboración de convenios fiscales bilaterales fue convincentemente expresada por el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones en estos términos:

> "La existencia de proyectos de acuerdos modelo ... ha demostrado ser de utilidad real ... al ayudar a resolver muchas de las dificultades técnicas que surgen en [la negociación de] los acuerdos fiscales. Este procedimiento presenta una doble ventaja, ya que, por una parte, como el modelo constituye la base de acuerdos bilaterales, crea automáticamente una uniformidad en la práctica y en la legislación, mientras que, por otra, en la medida en que puede modificarse en todo acuerdo bilateral concertado, resulta suficientemente elástico para adaptarse a las diferentes condiciones existentes en los diferentes países o parejas de países."[8]

35. Como todas las convenciones modelo, la Convención modelo de las Naciones Unidas no es aplicable. Sus disposiciones no son vinculantes y, por otra parte, no deben entenderse como recomendaciones oficiales de las Naciones Unidas. La Convención modelo de las Naciones Unidas tiene por objeto primordial señalar el camino hacia métodos viables para resolver las cuestiones de que se trate que las posibles partes contratantes puedan encontrar aceptables. Su finalidad es facilitar la negociación de acuerdos fiscales, eliminando la necesidad de análisis complejos

---

[8] Sociedad de las Naciones, *Fiscal Committee: Report to the Council on the Fifth Session of the Committee, held at Geneva from June 12th to 17th, 1935* (C.252.M.124.1935.II.A), cap. II, secc. B, párr. 4.

y debates prolongados de cada tema *ab origine* en cada acuerdo. En realidad, al prepararse para las negociaciones, un país participante quizá quiera examinar las disposiciones de los acuerdos bilaterales sobre doble tributación concertados por el otro país, a fin de estudiar la práctica de éste en materia de tratados y, en particular, las concesiones que haya hecho anteriormente. En las negociaciones bilaterales, debe haber evidentemente latitud para insertar en el acuerdo disposiciones adaptadas a situaciones especiales.

36. Si las partes negociadoras deciden utilizar en un acuerdo textos sugeridos en la Convención modelo de las Naciones Unidas, cabe suponer que esperarán también recibir asistencia en la interpretación de esos textos mediante el comentario pertinente. Los comentarios, que pueden ser muy útiles en la aplicación de un acuerdo concertado por las partes negociadoras y en la resolución de cualquier controversia conexa, no están destinados a figurar como anexos en un acuerdo de esa clase, cuyo texto constituirá por sí mismo el acuerdo legalmente vinculante.

37. Como la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce muchos artículos de la Convención modelo de la OCDE, junto con los comentarios pertinentes, el Grupo de Expertos decidió en 1999 que esas observaciones y reservas debían mencionarse, cuando fuera necesario, en las partes pertinentes.

38. Con respecto a las observaciones al comentario, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha observado que "se han incorporado a petición de algunos países miembros que no estaban de acuerdo con la interpretación dada en el comentario del artículo respectivo. Esas observaciones no significan desacuerdo con el texto de la Convención, pero proporcionan una útí1 indicación en cuanto a la forma en que esos países aplicarán el artículo de que se trate"[9].

39. La Convención modelo de la OCDE contiene ahora, en el volumen II, observaciones y reservas en las cuales se enuncian

---

[9] Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital: Report of the Fiscal Committee* (París, 1977), párr. 27.

las posiciones de algunos países no miembros respecto de la Convención modelo. Se presentan las posiciones de los siguientes países:

Argentina	Estonia	Lituania	Ucrania
Belarús	Federación de Rusia	Malasia	Viet Nam
Brasil	Filipinas	Rumania	
China	Israel	Sudáfrica	
Eslovaquia	Letonia	Tailandia	

D. RAZONAMIENTO Y METODOLOGÍA DE LA REVISIÓN DE 1999 DE LA CONVENCIÓN MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS

40. En los 19 años transcurridos desde la publicación de la Convención modelo de las Naciones Unidas en 1980, diversos acontecimientos importantes han sugerido la necesidad de proceder a revisar el documento.

41. Apenas si se puede exagerar la importancia del análisis enunciado en los comentarios respecto de los temas mencionados en los párrafos precedentes. No sólo se explican en los comentarios las razones que sustentan ciertas formulaciones incorporadas en el texto de los artículos de la Convención modelo, sino que se sugieren textos sustitutivos aplicables a enfoques especiales a ciertas cuestiones relacionadas con la tributación internacional que pueden ser objeto de examen por parte de los negociadores de un acuerdo fiscal a fin de atender a las circunstancias especiales que puedan surgir en las relaciones económicas entre dos países. La tendencia a la mundialización, junto con el creciente ritmo de la transformación económica y, en particular, tecnológica, significa que, para mantener su actualidad, es preciso revisar y actualizar en forma permanente el análisis de esas cuestiones en los comentarios. Para atender a esa situación, el Grupo de Expertos recomendó unánimemente que se actualizara en forma periódica la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*.

42. El creciente interés en el comercio internacional, que se refleja en la constitución de la Organización Mundial del Comercio (OMC), crea incentivos adicionales para reducir otras barreras al intercambio de bienes y servicios y a la circulación internacional de capitales y personas.

43. La aparición de las economías de transición, con su contribución a la economía mundial y la necesidad que tienen estos países de movilizar recursos financieros nacionales con destino al desarrollo, sugiere que deben hacerse esfuerzos importantes en las esferas de la política tributaria, la administración tributaria y la tributación internacional.

44. Es preciso que las organizaciones regionales e internacionales establezcan directrices para facilitar la celebración de acuerdos fiscales con la mira de fomentar la liberalización y la expansión del comercio, así como el crecimiento socioeconómico. En su resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, el Consejo Económico y Social reconoció la importancia de la cooperación internacional para combatir la evasión y evitación internacionales de los impuestos en consulta con otros organismos internacionales.

45. La revisión de 1999 de la Convención modelo de las Naciones Unidas tiene por objeto fundamentalmente establecer directrices fiscales relativas a la liberalización y la expansión del comercio, con la mira de liberar nuevos recursos con destino al crecimiento sostenible y promover la coordinación tributaria bilateral. A la luz de esas metas, la labor del Grupo refleja: i) las revisiones de 1992, 1994, 1995 y 1997 de la Convención modelo de la OCDE, que sigue siendo el fundamento de muchas de las disposiciones de la Convención modelo de las Naciones Unidas; ii) la práctica reciente de los acuerdos entre países desarrollados y países en desarrollo, que refleja avances recientes; iii) la doctrina en la esfera de los acuerdos fiscales; y iv) los comentarios de quienes han negociado y administrado acuerdos fiscales conformes a la Convención modelo de las Naciones Unidas y de quienes están dedicados al comercio internacional con los países en desarrollo.

46. Se espera que la Convención modelo de las Naciones Unidas contribuya a la celebración de un número cada vez mayor de acuerdos fiscales bilaterales, no sólo entre países desarrollados y países en desarrollo, sino también entre países en desarrollo. Se abriga la esperanza de que la Convención modelo coadyuve a la normalización de las disposiciones de esos acuerdos. La creación de una red de acuerdos fiscales bilaterales sustentados en un modelo común será una etapa importante de la evolución hacia la celebración de convenciones regionales o subregionales para prevenir la doble tributación.

Primera parte

ARTÍCULOS DE LA CONVENCIÓN BILATERAL MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE PAÍSES DESARROLLADOS Y PAÍSES EN DESARROLLO

ÍNDICE DE LA CONVENCIÓN

Título y preámbulo

CAPÍTULO I
Ámbito de la Convención

Artículo 1	Personas comprendidas
Artículo 2	Impuestos comprendidos

CAPÍTULO II
Definiciones

Artículo 3	Definiciones generales
Artículo 4	Residente
Artículo 5	Establecimiento permanente

CAPÍTULO III
Tributación de los ingresos

Artículo 6	Ingresos procedentes de bienes inmuebles
Artículo 7	Beneficios de las empresas
Artículo 8	Navegación marítima, interior y aérea (variante A)
Artículo 8	Navegación marítima, interior y aérea (variante B)
Artículo 9	Empresas asociadas
Artículo 10	Dividendos
Artículo 11	Intereses
Artículo 12	Cánones o regalías
Artículo 13	Ganancias de capital
Artículo 14	Servicios personales por cuenta propia
Artículo 15	Servicios personales por cuenta ajena
Artículo 16	Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los altos empleados
Artículo 17	Ingresos de profesionales del espectáculo y atletas
Artículo 18	Pensiones y pagos por seguros sociales (variante A)
Artículo 18	Pensiones y pagos por seguros sociales (variante B)

Artículo 19 Remuneraciones y pensiones por servicios oficiales
Artículo 20 Pagos recibidos por estudiantes y aprendices
Artículo 21 Otros ingresos

CAPÍTULO IV
Tributación del capital

Artículo 22 Capital

CAPÍTULO V
Métodos pare eliminar la doble tributación

Artículo 23 A Método de exención
Artículo 23 B Método de descuento

CAPÍTULO VI
Disposiciones especiales

Artículo 24 No discriminación
Artículo 25 Procedimiento de acuerdo mutuo
Artículo 26 Intercambio de información
Artículo 27 Funcionarios diplomáticos y consulares

CAPÍTULO VII
Cláusulas finales

Artículo 28 Entrada en vigor
Artículo 29 Terminación

TÍTULO DE LA CONVENCIÓN

Convención entre (Estado A) y (Estado B) con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital[10]

PREÁMBULO DE LA CONVENCIÓN[11]

[10] Los Estados que así lo deseen podrán seguir la práctica general de incluir en el título una referencia o bien a la prevención de la doble tributación o a la prevención de la doble tributación y de la evasión fiscal.

[11] El preámbulo de la Convención se redactará de conformidad con los procedimientos constitucionales de ambos Estados contratantes.

Capítulo I

ÁMBITO DE LA CONVENCIÓN

Artículo 1

PERSONAS COMPRENDIDAS

La presente Convención se aplicará a las personas que sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.

Artículo 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. La presente Convención se aplicará a los impuestos sobre la renta y el capital establecidos en nombre de un Estado contratante, de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, con independencia de la forma de recaudación.

2. Se considerarán como impuestos sobre la renta o el capital todos los que graven la totalidad de las rentas o del capital o los elementos de renta o del capital, incluidos los impuestos sobre las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre los sueldos y salarios globales pagados por las empresas, así como los impuestos sobre la plusvalía.

3. Los impuestos existentes a los que se aplicará la Convención son en particular:

a) (En el Estado A): . . . . . .

b) (En el Estado B): . . . . . .

4. La Convención se aplicará también a cualquier impuesto idéntico o esencialmente análogo que pudiera establecerse después de la fecha de la firma de la Convención, para sustituir a los impuestos actuales o además de éstos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán cualquier modificación importante que introduzcan en su respectiva legislación fiscal.

Capítulo II

DEFINICIONES

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos de la presente Convención, y a menos que el contexto requiera otra interpretación, se entenderá que:

a) El término "persona" comprende a las personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas;

b) El término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o entidad considerada como tal a efectos fiscales;

c) Las expresiones "empresa de un Estado contratante" y "empresa del otro Estado contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;

d) La expresión "tráfico internacional" significa el transporte en naves o aeronaves explotadas por una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre en un Estado contratante, excepto cuando la nave o aeronave se explote exclusivamente entre lugares del otro Estado contratante;

e) La expresión "autoridades competentes" significa:

i) (En el Estado A): . . . . . .

ii) (En el Estado B): . . . . . .

f) El término "nacionales" designa a:

i) Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante;

ii) Todas las personas jurídicas, sociedades colectivas y asociaciones que se consideren como tales en virtud de la legislación vigente en un Estado contratante.

2. A los efectos de la aplicación de la presente Convención por un Estado contratante, todo término que no esté definido en la presente Convención, a menos que el contexto requiera otra cosa, tendrá el sentido que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos objeto de la presente Convención, y todo sentido que corresponda de conformidad con las leyes tributarias aplicables de ese Estado tendrá primacía sobre el sentido que se atribuya al término en virtud de otras leyes de ese Estado.

Artículo 4

RESIDENTE

1. A los efectos de la presente Convención, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a impuestos en él por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo y abarca también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o sus administraciones locales. La expresión, sin embargo, no incluirá a las personas que sólo estén sujetas a impuestos en ese Estado si obtienen rentas de fuentes en ese Estado o de capitales situados en él.

2. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona natural sea residente de ambos Estados contratantes, su residencia se determinará de conformidad con las normas siguientes:

a) Se considerará que reside sólo en el Estado contratante donde tenga su domicilio permanente; si tiene domicilio permanente en ambos Estados contratantes, se considerará que reside sólo en el Estado contratante donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no puede determinarse el Estado contratante donde está su centro de intereses vitales o si no tiene domicilio permanente en ninguno de los Estados contratantes, se considerará que es residente sólo del Estado donde viva habitualmente;

c) Si tiene una residencia habitual en ambos Estados contratantes o no la tiene en ninguno de ellos, se considerará que reside sólo en el Estado cuya nacionalidad posea, y

d) Si posee la nacionalidad de ambos Estados o no posee la de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes decidirán la cuestión de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona que no sea natural resida en ambos Estados contratantes, se considerará que reside sólo en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A los efectos de la presente Convención, por "establecimiento permanente" se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.

2. En particular, se considerarán "establecimientos permanentes":

a) Los centros administrativos;

b) Las sucursales;

c) Las oficinas;

d) Las fábricas;

e) Los talleres; y

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras a otros lugares de extracción de recursos naturales.

3. La expresión "establecimiento permanente" comprenderá asimismo:

a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses;

b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses.

4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, se entenderá que la expresión "establecimiento permanente" no comprende:

a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;

c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;

d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de información para la empresa;

e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;

f) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a una combinación de las actividades mencionadas en los apartados *a*) a *e*) siempre que la actividad del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se

considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:

a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo;

b) No tiene esos poderes, pero mantiene habitualmente en el Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se aplique el párrafo 7.

7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas independientes, dicho representante no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

8. El hecho de que una sociedad de uno de los Estados contratantes controle a una sociedad del otro Estado contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera), no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra.

Capítulo III

TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS

Artículo 6

INGRESOS PROCEDENTES DE BIENES INMUEBLES

1. Los ingresos percibidos por un residente de un Estado contratante por concepto de bienes raíces (incluidos los ingresos procedentes de la agricultura o la silvicultura) sitos en el otro Estado contratante podrán gravarse en ese otro Estado.

2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el sentido que tenga con arreglo a la legislación del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprenderá, en todo caso, los accesorios, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios personales independientes.

Artículo 7

BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: *a*) ese establecimiento permanente; o *b*) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente, o *c*) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta,

para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en el presente artículo.

5. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos suficientes para proceder en otra forma.

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de la presente Convención, las disposiciones de esos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

(*Nota:* No se resolvió la cuestión de si deberían imputarse beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple adquisición por ese establecimiento permanente de bienes y mercancías para la empresa. En consecuencia, la cuestión deberá resolverse en las negociaciones bilaterales.)

Artículo 8

NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR Y AÉREA

Artículo 8 (variante A)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de éstos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

Artículo 8 (variante B)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa, a menos que las actividades de transporte marítimo derivadas de esa explotación en el otro Estado contratante no sean meramente ocasionales. Cuando esas actividades no sean meramente ocasionales, los beneficios podrán someterse a imposición en ese otro Estado. Los beneficios que hayan de someterse a imposición en ese otro Estado se determinarán

tomando como base una asignación adecuada de las utilidades netas globales obtenidas por la empresa de sus operaciones de transporte marítimo. El impuesto calculado de conformidad con dicha asignación se reducirá entonces en un ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales).

3. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de éstos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

Artículo 9

EMPRESAS ASOCIADAS

1. Siempre que:

a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de una empresa del otro Estado contratante; o

b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y en cualquiera de los dos casos las dos empresas establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera beneficios que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido,

podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y ser gravados en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado —y los grave en consecuencia— los beneficios por los que una empresa del otro Estado contratante haya sido gravada, y los beneficios así incluidos sean beneficios que habrían correspondido a la empresa del primer Estado si las condiciones establecidas entre las dos empresas hubieran sido las que regirían entre empresas independientes, ese otro Estado ajustará debidamente la cuantía del impuesto que grave en él esos beneficios. Para determinar ese ajuste se tendrán debidamente en cuenta las demás disposiciones de la Convención, y las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí, cuando fuese necesario.

3. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán cuando, de resultas de actuaciones judiciales o administrativas o de actuaciones legales de otra índole, haya una decisión firme de que, en virtud de actos que den lugar a un ajuste de los beneficios con arreglo al párrafo 1, una de esas empresas será pasible de sanción por fraude, negligencia grave o incumplimiento doloso.

Artículo 10

DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos también podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el propietario beneficiario de los dividendos es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder de:

a) El ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, si el propietario beneficiario es una sociedad (distinta de una sociedad

colectiva) que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que los abone;

b) El ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar estos límites.

Este párrafo no afectará a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los cuales se paguen los dividendos.

3. El término "dividendos" empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como en las rentas de otras participaciones sociales que estén sometidas al mismo trato fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que sea residente la sociedad que pague los dividendos, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, este otro Estado contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, excepto si esos dividendos se pagan a un residente de ese otro Estado o si la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con un establecimiento permanente o un centro fijo situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no dis

tribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los beneficios no distribuidos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Artículo 11

INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos intereses podrán someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el propietario beneficiario de los intereses es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término "intereses" empleado en el presente artículo comprende la renta de los créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios del deudor y, en particular la renta de la deuda pública y la de los bonos u obligaciones, incluidos las primas y los premios vinculados a esa deuda pública, esos bonos o esas obligaciones. A los efectos del presente artículo, los recargos por pagos tardíos no se considerarán como intereses.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los intereses, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y el crédito por el que se paguen los intereses está vinculado efectivamente con *a*) ese establecimiento permanente o centro fijo, o *b*) las actividades mencionadas en el apartado *c*) del

párrafo 1 del artículo 7. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Los intereses se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la deuda que dé origen a los intereses y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario, o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del importe que se habría acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones del presente artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

Artículo 12

CÁNONES O REGALÍAS

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente de otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, esos cánones también podrán someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el propietario beneficiario de los cánones es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los cánones. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término "cánones" empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier caso pagadas por el use o la concesión de use de derechos de autor sobre las obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, pianos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el use o la concesión de use de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los cánones, residente en un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los cánones, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y el derecho o propiedad por el que se paguen los cánones está vinculado efectivamente con *a*) ese establecimiento permanente o centro fijo, o con *b*) las actividades comerciales mencionadas en el apartado *c*) del párrafo 1 del artículo 7. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 según corresponda.

5. Los cánones se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente en un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar los cánones y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este

artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

Artículo 13

GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6 y sitos en el otro Estado contratante sólo podrán ser gravadas en ese otro Estado.

2. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de uno de los Estados contratantes mantenga en el otro Estado o de los bienes muebles relacionados con un centro fijo de que disponga un residente de uno de los Estados contratantes en el otro Estado a fin de prestar servicios personales independientes, incluidas las ganancias de la enajenación de dicho establecimiento permanente (tanto por separado como con toda la empresa) o de dicho centro fijo, podrán gravarse en ese otro Estado.

3. Las ganancias procedentes de la enajenación de buques o aeronaves que se exploten en tráfico internacional o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, o de bienes muebles relacionados con la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo serán gravables en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones de capital de una sociedad o de la participación en una sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante, podrán ser gravadas en ese Estado. En particular:

1) Ninguna de las disposiciones del presente párrafo se aplicará a una sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o suce

sión, distintos de una sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión dedicados a la gestión de bienes inmuebles, cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles usados por esa sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión en sus actividades comerciales.

2) A los efectos del presente párrafo, se entiende por "en su mayoría" en relación con bienes inmuebles el valor de esos bienes inmuebles que sea superior en 50% al valor total de todo los activos de propiedad de la sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión.

5. Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones que no sean las enumeradas en el párrafo 4, que representen una participación del ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) en una sociedad que sea residente de un Estado contratante podrán ser gravadas en ese Estado.

6. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes que no sean los descritos en los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5 sólo serán gravables en el Estado contratante donde resida el enajenaste.

Artículo 14

SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado contratante:

a) Si dicho residente tiene en el otro Estado contratante un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo podrá gravarse en ese otro Estado contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicho centro fijo; o

b) Si su estancia en el otro Estado contratante es por un período o períodos que sumen o excedan en total de 183 días en todo período de doce meses que empiece o termine durante el

año fiscal considerado; en tal caso, sólo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza independientes, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Artículo 15

SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA AJENA

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones de él derivadas podrán someterse a imposición en este Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante, por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, sólo podrán someterse a imposición en el primer Estado si:

a) El empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de 183 días en todo período de doce meses durante el año fiscal considerado;

b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona que sea residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o un centro fijo que la persona para quien se trabaje tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional o de una embarcación destinada al transporte por aguas interiores

podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16

REMUNERACIONES DE LOS MIEMBROS DE JUNTAS DIRECTIVAS

1. Los honorarios de los miembros de juntas directivas y otros pagos análogos recibidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad residente en el otro Estado contratante podrán ser gravados en ese otro Estado contratante.

2. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de empleado con un alto cargo directivo de una empresa que sea residente de este otro Estado contratante, podrán gravarse en ese otro Estado.

Artículo 17

PROFESIONALES DEL ESPECTÁCULO Y DEPORTISTAS

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, los ingresos que un residente de un Estado contratante obtenga como profesional del espectáculo, tal como artista de teatro, cine, radio o televisión, o músico o deportista, por sus actividades personales como tal en el otro Estado contratante, podrán ser gravados en ese otro Estado.

2. Cuando los ingresos que obtenga por sus actividades personales un profesional del espectáculo o deportista no los perciba el propio profesional o deportista, sino un tercero, esos ingresos podrán, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, ser gravados en el Estado contratante en que desarrolle sus actividades tal profesional o deportista.

Artículo 18

PENSIONES Y PAGOS POR SEGUROS SOCIALES

Artículo 18 A (variante A)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante sólo serán gravables en ese Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local de éste se gravarán sólo en ese Estado.

Artículo 18 B (variante B)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante podrán gravarse en ese Estado.

2. Sin embargo, esas pensiones y otras remuneraciones análogas podrán gravarse también en el otro Estado contratante si el pago se hace por un residente de ese Estado o por un establecimiento permanente situado en él.

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local de éste se gravarán sólo en ese Estado.

Artículo 19

SERVICIOS OFICIALES

1. *a*) Los sueldos, salarios y remuneraciones similares, distintos de las pensiones, pagados por un Estado contratante, una subdivisión política o una administración local de éste a una per

sona física por servicios prestados a ese Estado, subdivisión política o administración local sólo serán gravables en ese Estado.

b) No obstante, esos sueldos, salarios y remuneraciones similares sólo serán gravables en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

i) Sea nacional de ese Estado; o

ii) No se haya convertido en residente de ese Estado con el único fin de prestar tales servicios.

2. *a*) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local de éste o con cargo a fondos creados por ellos, a una persona física por servicios prestados en ese Estado, subdivisión política o administración local, sólo serán gravables en ese Estado.

b) No obstante, esas pensiones sólo serán gravables en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Las disposiciones de los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplicarán a los sueldos, salarios y remuneraciones similares y a las pensiones por servicios prestados en relación con una actividad comercial realizada por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local de éste.

Artículo 20

ESTUDIANTES

Los pagos que un estudiante, pasante o aprendiz de negocios que sea o fuera inmediatamente antes de visitar un Estado contratante residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el primer Estado contratante con el único fin de educarse o formarse reciba para su sostenimiento, educación o formación no serán gravados en ese Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

Artículo 21

OTROS INGRESOS

1. Los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante, sea cual fuere su origen, que no se traten en los artículos anteriores sólo serán gravables en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicará a las rentas distintas de los ingresos procedentes de los bienes inmuebles, tal como se definen en el párrafo 2 del artículo 6, si el beneficiario de tales rentas es residente de un Estado contratante, realiza actividades comerciales en el otro Estado contratante por conducto de un establecimiento permanente situado en él o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él y el derecho o propiedad por el que se pague la renta está vinculado efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante que no se traten en los artículos anteriores y tengan su origen en el otro Estado contratante podrán ser gravados también en ese otro Estado.

Capítulo IV

TRIBUTACIÓN DEL CAPITAL

Artículo 22

CAPITAL

1. El capital representado por los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6, propiedad de un residente de un Estado contratante y situado en el otro Estado contratante, podrá ser gravado en ese otro Estado.

2. El capital representado por bienes muebles que formen parte del activo comercial de un establecimiento permanente que tenga una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante por bienes muebles que pertenezcan a un centro fijo del que disponga un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, podrá ser gravado en ese otro Estado.

3. El capital representado por buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y por embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, y por bienes muebles relacionados con la explotación de esos buques, aeronaves y embarcaciones, estará sometido a imposición sólo en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. [Todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado contratante estarán sometidos a imposición sólo en ese Estado.]

(El Grupo decidió dejar librada a las negociaciones bilaterales la cuestión de la tributación del capital representado por bienes inmuebles y muebles y de todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado contratante. Si deciden incluir en la Convención un artículo sobre la tributación del capital, las partes negociadoras tendrán que determinar si utilizarán el texto que figura en el párrafo 4 u otro texto que atribuya el derecho de imposición al Estado en que se encuentre situado el capital.)

Capítulo V

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Artículo 23 A

MÉTODO DE LA EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado, con sujeción a las disposiciones de los párrafos 2 y 3, eximirá de impuestos a esas rentas o capitales.

2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga elementos de renta que, de conformidad con las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12, puedan ser gravados en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, esa deducción no excederá de la parte del impuesto, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible a esos elementos de renta obtenidos de ese otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas o el capital poseído por un residente de un Estado contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas o el capital restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas o el capital exentos.

Artículo 23 B

MÉTODO DE DESCUENTO

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales, que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto

sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado; y deducir del impuesto sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado. Sin embargo, en cualquiera de los dos casos, esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el capital, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas o el capital que puedan gravarse en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas o el capital poseído por un residente de un Estado contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas o el capital restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas o el capital exentos.

Capítulo VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24

NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no estarán sujetos en el otro Estado contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias, en particular respecto de la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, esta disposición se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.

2. Los apátridas que sean residentes de un Estado contratante no estarán sujetos en uno u otro de los Estados contratantes a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales del Estado correspondiente que se encuentren en las mismas circunstancias, en particular respecto de la residencia.

3. Los impuestos que graven un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no podrán ser menos favorables en ese otro Estado que los aplicables a las empresas de ese otro Estado que se dediquen a las mismas actividades. Esta disposición no se interpretará en el sentido de que obligue a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante ninguna de las exenciones, desgravaciones y rebajas que a efectos fiscales conceda a sus propios residentes por su estado civil o cargas de familia.

4. Excepto cuando se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo l2, los intereses, regalías y demás sumas pagadas por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado

contratante serán deducibles, a los efectos de determinar los beneficios imponibles de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. De manera análoga, las deudas de una empresa de un Estado contratante con un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar el capital imponible de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido contraídas con un residente del primer Estado.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no estarán sujetas en el primer Estado a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetas otras empresas análogas del primer Estado.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo se aplicarán a los gravámenes de todas clases y denominaciones.

Artículo 25

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1. Cuando una persona considere que se halla o se hallará sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención como consecuencia de medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes, podrá, con independencia de los recursos previstos por 1a legislación interna de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante en que resida o, si su caso queda comprendido en el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de la Convención.

2. La autoridad competente procurará, si la objeción parece justificada y no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante, para evitar una tributa

ción que no sea conforme con la presente Convención. Todo acuerdo alcanzado se ejecutará, a pesar de cualesquiera plazos establecidos en la legislación interna de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán resolver de común acuerdo cualquier dificultad o duda que surja acerca de la interpretación o aplicación de la Convención. También podrán celebrar consultas entre sí para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse entre sí directamente, incluso mediante una comisión mixta compuesta por ellas mismas o sus representantes, para llegar a los acuerdos a que se refieren los párrafos precedentes. Las autoridades competentes, por medio de consultas, elaborarán procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales apropiados para facilitar la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo previsto en el presente artículo. Además, una autoridad competente podrá elaborar procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales para facilitar las medidas bilaterales mencionadas y la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo.

Artículo 26

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en la Convención, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a la Convención, en particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos. El intercambio de información no quedará limitado por el artículo 1. Toda información recibida por un Estado contratante se considerará secreta, de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado. Sin embargo, si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique, se revelará sólo a las personas o autoridades (incluidos

tribunales y órganos administrativos) que participen en la liquidación o recaudación, la ejecución o reclamación, o la decisión de recursos en relación con los impuestos objeto de la Convención. Esas personas o autoridades utilizarán la información exclusivamente para esos fines, pero podrán revelarla en actuaciones de tribunales públicos o decisiones judiciales. Esas personas o autoridades usarán la información sólo para esos fines, pero podrán revelarla en las actuaciones judiciales públicas o en decisiones judiciales. Las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán las condiciones, los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales se efectúen tales intercambios de información, incluidos, cuando proceda, intercambios de información sobre la evitación de impuestos.

2. En ningún caso se interpretarán las disposiciones del párrafo 1 en el sentido de que impongan a un Estado contratante la obligación de:

a) Aplicar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese o del otro Estado contratante;

b) Proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos normales de ese o del otro Estado contratante;

c) Proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o proceso mercantil o información cuya revelación sea contraria al orden público.

Artículo 27

MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y PUESTOS CONSULARES

Las disposiciones de la presente Convención no afectarán a los privilegios fiscales de que gocen los miembros de las misiones diplomáticas o de los puestos consulares en virtud de los principios generales del derecho internacional o de las disposiciones de convenios especiales.

Capítulo VII

CLAUSULAS FINALES

Artículo 28

ENTRADA EN VIGOR

3. La presente Convención estará sujeta a ratificación y los instrumentos de ratificación se intercambiarán en _____ tan pronto como sea posible.

La Convención entrará en vigor al intercambiarse los instrumentos de ratificación y sus disposiciones surtirán efecto:

a) (En el Estado A): . . . . . .

b) (En el Estado B): . . . . . .

Artículo 29

TERMINACIÓN

La presente Convención permanecerá en vigor hasta que sea denunciada por un Estado contratante. Cualquiera de los Estados contratantes podrá denunciar la Convención, por conducto diplomático, comunicándolo por lo menos seis meses antes de terminar cualquier año civil, a partir del año _____. En tal caso, la Convención dejará de surtir efecto:

a) (En el Estado A): . . . . . .

b) (En el Estado B): . . . . . .

CLÁUSULA FINAL

NOTA: Las disposiciones relativas a la entrada en vigor y la terminación y la cláusula final relativa a la firma de la Convención se redactarán de conformidad con los procedimientos constitucionales de ambos Estados contratantes.

Segunda parte

COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DE LA CONVENCIÓN MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE PAÍSES DESARROLLADOS Y PAÍSES EN DESARROLLO

[Las remisiones a los párrafos de los comentarios o a la Convención modelo de la OCDE se indican al final de cada párrafo entre corchetes.]

Comentarios al capítulo I

ÁMBITO DE LA CONVENCIÓN

Artículo 1

PERSONAS COMPRENDIDAS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 1 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 1 de la Convención modelo de la OCDE.

2. El título del artículo 1 en la versión inglesa se modificó en 1999 de "Personal scope" a "Persons covered". El primer artículo de la Convención debiera por lo común determinar los tipos de personas o contribuyentes a los que se aplica. El título "Personal scope" no indicaba el ámbito de aplicación de la Convención. Por lo tanto, el título del artículo 1 en la versión inglesa se ha sustituido por el de "Persons covered" para indicar con precisión el ámbito de aplicación de la Convención*.

3. Como la Convención modelo de la OCDE, la Convención modelo de las Naciones Unidas se aplica a las personas que sean "residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos". El ámbito personal de la mayoría de las convenciones anteriores era más restrictivo, ya que abarcaba a los "ciudadanos" de los Estados contratantes. Sin embargo, en algunas de las primeras convenciones ese ámbito era más amplio, al comprender a los "contribuyentes" de los Estados contratantes, es decir, a las personas que, aunque no residieran en ninguno de los dos Estados, estuvieran sometidas a imposición por una parte de sus rentas o de su capital en cada uno de ellos. En algunos artículos hay excepciones a esta regla, por ejemplo en los artículos 24 (párrafo 1), 25 (párrafo 1) y 26 (párrafo 1).

---

* El comentario no se aplica a la versión española de la Convención modelo de las Naciones Unidas.

4. La Convención modelo de las Naciones Unidas no contiene disposiciones especiales para las sociedades colectivas. Por consiguiente, se deja en libertad a los Estados contratantes para que, en sus negociaciones bilaterales, examinen los problemas relativos a esas sociedades y convengan en las disposiciones especiales que consideren necesarias y apropiadas. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó, el 20 de enero de 1999, el informe del Grupo de Trabajo titulado "The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships". En dicho informe se hace referencia a la aplicación a las sociedades colectivas de la Convención modelo de la OCDE e, indirectamente, a la aplicación a esas sociedades de las disposiciones de los acuerdos fiscales bilaterales basados en aquella. El Comité reconoció, sin embargo, que muchos de los principios examinados en el informe se podían también aplicar, *mutatis mutandis*, a otras entidades no societarias. En el presente informe, las referencias a "sociedades colectivas" comprenden las entidades que se consideran sociedades de acuerdo con el derecho civil o mercantil, por oposición al derecho fiscal. Las grandes diferencias de opinión entre los países miembros de la OCDE se debían a que sus legislaciones internas aplicaban a las sociedades colectivas regímenes diferentes. En algunos países de la OCDE, las sociedades colectivas se consideraban como unidades imponibles e incluso a veces, como simples sociedades, mientras que otros países de la OCDE no gravaban a esas sociedades como tales, limitándose a gravar a sus distintos socios por su participación en las rentas de la sociedad colectiva. En los países en desarrollo se encuentran diferencias análogas en el régimen fiscal de las sociedades colectivas.

5. Una cuestión importante es la relativa a saber si la sociedad colectiva ha de poder acogerse a los beneficios de la Convención. Si, de acuerdo con la legislación de un Estado contratante, las sociedades colectivas son entidades gravables, una sociedad colectiva podría reunir los requisitos para que se la considere residente de ese Estado contratante conforme a lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 4, y. por ende, tendría derecho a acogerse a los beneficios de la Convención. Sin embargo, si la sociedad colectiva es una sociedad ficta y sólo los socios colectivos están sujetos a imposición sobre las rentas derivadas de la sociedad

colectiva, la sociedad colectiva podría también quedar al margen de los beneficios de la Convención, por lo menos si en la Convención no se estatuyen normas especiales que dispongan otra cosa.

6. La aplicación de la Convención a los socios colectivos puede también depender de la legislación de los Estados contratantes. La legislación de los Estados contratantes determina también el trato que, con arreglo a la Convención, ha de darse a la enajenación del derecho de participación en una sociedad colectiva.

7. Cuando hay diferencias entre los Estados contratantes en cuanto al régimen aplicable a las sociedades colectivas, a la misma transacción en los dos Estados se le pueden aplicar artículos diferentes de la Convención, lo que bien puede resultar en que haya doble tributación o no haya tributación alguna en ambos Estados.

8. Con respecto al uso indebido de la Convención, el comentario de la OCDE señala lo siguiente:

> "*Uso indebido de la Convención*
>
> El objeto de los acuerdos sobre doble tributación es fomentar, mediante la eliminación de la doble tributación internacional, el intercambio de bienes y servicios y la circulación de capitales y personas; esos acuerdos, sin embargo, no debieran coadyuvar a la evitación o a la evasión de impuestos. El contribuyente ciertamente tiene la posibilidad, con prescindencia de los acuerdos sobre doble tributación, de aprovechar las diferencias en los niveles de tributación entre Estados y las ventajas fiscales que brinden las leyes tributarias de diversos países; sin embargo, a los países de que se trate les incumbe incorporar disposiciones en su legislación nacional para frustrar esas maniobras. Esos Estados acaso querrán, en sus acuerdos bilaterales sobre doble tributación, preservar la aplicación de las disposiciones de ese tipo estatuidas en su derecho interno." [párr. 7]
>
> "Además, la ampliación de la red de acuerdos de doble tributación refuerza los efectos de esas maniobras, pues

permite, al amparo de entidades jurídicas artificiales, beneficiarse tanto de las ventajas fiscales asequibles conforme al derecho interno como de la desgravación que brinden los acuerdos de doble tributación." [párr. 8]

"Así ocurriría, por ejemplo, si una persona (sea o no residente de un Estado contratante) actúa por conducto de una entidad jurídica constituida en un Estado esencialmente con el objeto de acogerse a beneficios de un tratado a los que no podría acogerse directamente. Otro caso sería el de la persona natural que tiene en un Estado contratante tanto su domicilio permanente como todos sus intereses económicos, incluida una participación accionaria considerable en una sociedad de ese Estado, y que, fundamentalmente con el objeto de vender esas acciones y escapar a la tributación de ese Estado sobre las ganancias de capital dimanadas de la enajenación (en virtud de lo dispuesto en el párrafo [6] del artículo 13), traslada su domicilio permanente al otro Estado contratante, donde esas ganancias están sujetas a poco o ningún impuesto." [párr. 9]

"La Convención considera algunas de estas situaciones, por ejemplo, mediante la introducción del concepto del 'propietario beneficiario' (en los artículos 10, 11 y 12) y de disposiciones especiales para las llamadas sociedades de artistas del espectáculo (párrafo 2 del artículo 17). Esos problemas se mencionan, también, en los comentarios al artículo 10 (párrafos 17 y 22), el artículo 11 (párrafo 12) y el artículo 12 (párrafo 7). Acaso convenga que los Estados contratantes acuerden en sus negociaciones bilaterales que la desgravación no se aplique en ciertos casos o que la aplicación de las disposiciones del derecho nacional que reprimen la evitación tributaria no se vea afectada por la Convención." [párr. 10]

9. En los comentarios de la OCDE se presenta una útil enumeración de modalidades para abordar el problema de los usos indebidos de la Convención, muchos de los cuales involucran el uso de sociedades fictas, a saber:

"Una solución del problema de las sociedades fictas sería privar de los beneficios del acuerdo a la sociedad que no fuera de propiedad, directa o indirecta, de residentes del Estado del cual la sociedad es residente. Esa disposición de 'escrutinio' bien podría redactarse del siguiente modo:

> 'Una sociedad residente en un Estado contratante no tendrá derecho a desgravación al amparo de la presente Convención respecto de todo elemento de renta, ganancias o beneficios si es de propiedad o está bajo el control, directamente o por intermedio de una o más sociedades, sea cual fuere el lugar de residencia de éstas, de personas que no sean residentes de un Estado contratante.'

Los Estados contratantes que deseen adoptar una disposición de esta índole acaso quieran, también, en sus negociaciones bilaterales, establecer los criterios con arreglo a los cuales se ha de considerar que una sociedad es de propiedad de no residentes o está controlada por no residentes." [parr. 13]

"Las situaciones de sociedades fictas se pueden crear mediante el empleo de sociedades exentas de impuestos (o virtualmente exentas de impuestos) que se pueden distinguir por atributos jurídicos especiales. En ese caso, el uso indebido de los acuerdos fiscales se puede evitar denegando los beneficios del acuerdo fiscal a esas sociedades (el método de la exclusión). Los casos principales son tipos específicos de sociedades que disfrutan de ventajas fiscales en su Estado de residencia que les atribuyen, de hecho, un estatuto similar al de un no residente. Como esas ventajas fiscales se conceden básicamente a ciertos tipos de sociedades definidos en el derecho mercantil o el derecho fiscal de un país, la solución más radical sería excluirlas del ámbito del acuerdo fiscal. Otra solución sería incorporar una cláusula de salvaguardia como la siguiente:

> 'Ninguna de las disposiciones de la presente Convención que confiera una exención o reducción del impuesto se aplicará a las rentas recibidas o paga

> das por una sociedad de las definidas en el artículo ... de la Ley ... o en cualquier otra disposición similar sancionada por ... después de la firma de la presente Convención.'

El ámbito de esta disposición se podría limitar mediante la mención exclusiva de ciertas categorías de rentas, tales como los dividendos, intereses, ganancias de capital o remuneraciones de miembros de juntas directivas. Conforme a dichas disposiciones, las sociedades de la categoría pertinente seguirían teniendo derecho al amparo que les brinda el artículo 24 (No discriminación) y a los beneficios del artículo 25 (Procedimiento de acuerdo mutuo) y quedarían sujetas a las disposiciones del artículo 26 (Intercambio de información)." [párr. 15]

"En las cláusulas generales de 'sujeción al impuesto' se dispone que los beneficios del acuerdo fiscal para el Estado de origen se concederán sólo si la renta de que se trate está sujeta a imposición en el Estado de residencia. Ello está en consonancia con la finalidad de los acuerdos fiscales, a saber, prevenir la doble tributación. Por diversas razones, sin embargo, la Convención modelo no recomienda una disposición general de esa índole. Aunque ello parece adecuado cuando se trata de una relación internacional normal, la cláusula de 'sujeción al impuesto' bien podría adoptarse cuando se plantea una situación típica de sociedad ficta. La cláusula de salvaguardia correspondiente podría redactarse del siguiente modo:

> 'Cuando las rentas derivadas de un Estado contratante sean recibidas por una sociedad residente del otro Estado contratante y una o más personas no residentes en dicho Estado contratante
>
> *a*) Tengan, directa, indirectamente o por conducto de una o más sociedades, sea cual fuere el lugar de residencia de éstas, un derecho importante en dicha sociedad, mediante una participación o en otra forma, o

b) Detenten directa o indirectamente, por sí solas o colectivamente, la gestión o el control de esas sociedad,

las disposiciones de la presente Convención que confieren una exención o reducción del impuesto se aplicarán exclusivamente a las rentas que estén sujetas a imposición en este último Estado conforme a las normas ordinarias de su derecho fiscal.'

El concepto de un 'derecho importante' se puede precisar cuando se redacta un acuerdo bilateral. Los Estados contratantes pueden establecer esa precisión, por ejemplo, en la forma de un porcentaje del capital o de los derechos de voto de la sociedad." [párr. 17]

10. Los comentarios de la OCDE contienen la siguiente advertencia:

"Las soluciones descritas *supra* son de naturaleza general y tienen que ir acompañadas por disposiciones concretas de modo de velar por que se otorguen los beneficios del acuerdo en casos de buena fe. Esas disposiciones se podrían redactar del siguiente modo:

a) Cláusula general sobre la buena fe

Las disposiciones precedentes no se aplicarán cuando la sociedad declare que su objeto principal, la realización de su giro y la adquisición o el mantenimiento por su parte de su participación accionaria u otra forma de propiedad de la que se derive la renta en cuestión, se sustentan en razones mercantiles fundadas y, por lo tanto, no tienen por finalidad primaria la de acogerse a los beneficios de la presente Convención.

b) Cláusula de la actividad

Las disposiciones precedentes no se aplicarán cuando la sociedad esté dedicada a operaciones mercantiles sustantivas en el Estado contratante del cual sea residente y la desgravación solicitada al otro

Estado contratante se aplique a rentas que estén vinculadas con esas operaciones.

c) Cláusula de la cuantía del impuesto

Las disposiciones precedentes no se aplicarán cuando la reducción tributaria solicitada sea inferior al gravamen impuesto efectivamente por el Estado contratante del cual la sociedad sea residente.

d) Cláusula del mercado de valores

Las disposiciones precedentes no se aplicarán a una sociedad que sea residente de un Estado contratante cuando la clase principal de sus acciones esté registrada en un mercado de valores autorizado en un Estado contratante o cuando esa sociedad sea de propiedad absoluta —directamente o por conducto de una o más sociedades que sean residentes del primer Estado— de una sociedad que sea residente del primer Estado y cuando la clase principal de las acciones ésta esté registrada de ese modo.

e) Cláusula de desgravación sustitutiva

En los casos en que una cláusula de prevención del uso indebido se refiera a no residentes de un Estado contratante, se podría disponer que esa expresión 'no incluirá a los residentes de terceros Estados que hayan celebrado acuerdos relativos al impuesto sobre la renta con el Estado contratante al amparo de cuyas disposiciones se pueda solicitar la desgravación cuando la desgravación dimanada de esos acuerdos no sea inferior a la solicitada al amparo de la presente Convención'.

Estas cláusulas ilustran las diversas modalidades que se podrían adoptar. La redacción concreta de las cláusulas que se han de incorporar en un acuerdo ha de depender del método general empleado en el acuerdo, y se deben decidir en el plano bilateral. Asimismo, cuando las autoridades

competentes de los Estados contratantes estén facultadas para obrar con un margen de discreción, acaso resulte apropiado incluir una norma adicional que atribuya a la autoridad competente del país fuente de la renta la discreción de otorgar los beneficios de la Convención a un residente del otro Estado incluso cuando éste no se ajuste a ninguno de los criterios descritos *supra*." [párr. 21]

11. A este respecto en los comentarios de la OCDE se dice lo siguiente:

"También se han analizado otras formas de uso indebido de los acuerdos fiscales (por ejemplo, el empleo de una sociedad pantalla) y los posibles medios de prevenirlo, como las normas que hacen primar el fondo sobre la forma y las disposiciones del estilo del 'subtítulo F'." [párr. 22]

"La gran mayoría de los países miembros de la OCDE consideran que esas medidas forman parte de la normativa interna básica establecida por el derecho tributario nacional para determinar en qué circunstancias nace la responsabilidad tributaria. Esas normas no se tienen en cuenta en los acuerdos fiscales y, por lo tanto, no se ven afectadas por ellos. Podría invocarse el espíritu de la Convención, que se contravendría sólo si una sociedad, que sea una persona en el sentido de la Convención, pudiera declarar que no tenía ninguna actividad o ingreso o que casi no tenía actividad o ingreso, y los Estados contratantes tomaran posiciones divergentes respecto del tema, con lo cual se crearía una situación de doble tributación económica, pues la misma renta sería gravada dos veces en manos de dos contribuyentes distintos (cf. párrafo 2 del artículo 9). Una opinión disidente, por otra parte, sostiene que esas normas están sujetas a las disposiciones generales de los acuerdos fiscales para prevenir la doble tributación, especialmente cuando el acuerdo mismo contiene disposiciones encaminadas a prevenir el uso indebido." [párr. 23]

"No es fácil reconciliar estas tesis divergentes, ni en teoría ni mediante procedimientos de mutuo acuerdo en casos concretos. El principal problema radica aparentemente en saber si los principios generales, como el principio de que "el fondo prima sobre la forma", son inherentes a las disposiciones de un acuerdo, esto es, si se podrán aplicar en cualquier caso o sólo en la medida en que estén expresamente mencionadas en los acuerdos bilaterales. La opinión contraria sostiene que dar preferencia a la normativa interna en detrimento de la normativa dimanada del acuerdo fiscal respecto de quién, desde el punto de vista tributario, se ha de considerar receptor de las rentas trasladadas a una sociedad pantalla, iría en menoscabo de la protección del contribuyente contra la doble tributación (por ejemplo, cuando, en aplicación de esas normas, las rentas de la sociedad pantalla se gravan en el país de los accionistas incluso cuando la sociedad pantalla no tiene allí un establecimiento permanente. Sin embargo, la gran mayoría opina que ni esas normas ni los principios subyacentes no tienen que estar confirmados en el texto de la convención para ser aplicables." [párr. 24]

"Si bien éstas y las demás medidas de prevención descritas en los dos informes[12] que figuran en el volumen II de la Convención modelo de la OCDE no son incompatibles con el espíritu de los acuerdos fiscales, existe acuerdo en que los países miembros debieran observar cuidadosamente las obligaciones concretas consagradas en los acuerdos fiscales mientras no haya prueba evidente de un uso indebido de esos acuerdos fiscales. Además, parece conveniente que las medidas de prevención se conformen al espíritu de los acuerdos fiscales con la mira de evitar la doble tributación. Cuando el contribuyente observe esas medidas

[12] Los dos informes del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, titulados "Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies" y "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies " se pueden consultar en el volumen II de la Convención Modelo de la OCDE, en las páginas R(5)–I y R(6)–I.

de prevención, bien podría ser apropiado, además, brindarle el amparo de la red de acuerdos fiscales." [párr. 25]

"La mayoría de los países miembros acepta las medidas de prevención como medio necesario para mantener la equidad y neutralidad de la legislación tributaria nacional en un entorno internacional caracterizado por cargas tributarias muy distintas, si bien entienden que esas medidas se deben utilizar sólo con ese fin. Sería contrario a los principios generales que sustentan la Convención modelo y al espíritu de los acuerdos fiscales en general que las medidas de prevención se hicieran extensivas a actividades como la producción, la prestación ordinaria de servicios o el giro de sociedades dedicadas a actividades industriales o mercantiles reales, cuando estén claramente vinculadas con el entorno económico del país del que sean residentes, en una situación en que dichas actividades se lleven a cabo de tal manera que no pueda sospecharse la intención de evitar los impuestos. Las medidas de prevención no se deben aplicar a los países en los cuales la tributación es comparable a la del país de residencia del contribuyente." [párr. 26]

Artículo 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS POR LA CONVENCIÓN

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 2 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce los párrafos 1, 2 y 3 del artículo 2 de la Convención modelo de la OCDE, pero el párrafo 4 se aparta del párrafo 4 de esa Convención.

2. Este artículo tiene por objeto aclarar y hacer más precisas la terminología y la denominación de los impuestos comprendidos por la Convención. A este respecto, cabe observar que una misma renta o un mismo capital pueden estar sujetos en un mismo país a diversos impuestos: impuestos de naturaleza diferente o impuestos de la misma naturaleza establecidos por diferentes

subdivisiones políticas o administraciones locales. Por ello, la doble tributación no puede evitarse totalmente si en los métodos de desgravación para evitarla aplicados en cada Estado contratante no se tienen en cuenta todos los impuestos a que estén sujetos esas rentas o capitales. En consecuencia, la terminología y la denominación de los impuestos comprendidos en un acuerdo debe ser clara, precisa y tan amplia como sea posible. Como se observa en el comentario de la OCDE al artículo 2 de la Convención modelo de la OCDE, esto es necesario para:

> "garantizar la identificación de los impuestos de los Estados contratantes comprendidos en la Convención, ampliar todo lo posible el ámbito de aplicación de ésta incluyendo en lo posible, y en armonía con las legislaciones internas de los Estados contratantes, los impuestos establecidos por subdivisiones políticas o administraciones locales, y evitar, por medio del intercambio periódico de listas y de un procedimiento de consultas mutuas la necesidad de concertar un nuevo convenio cada vez que se modifiquen las legislaciones internas de los Estados contratantes." [párr. 1]

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 2

Párrafo 1

3. Este párrafo indica que el ámbito de aplicación de la Convención debe abarcar los impuestos sobre la renta y el capital, con independencia de la autoridad en nombre de la cual se establezcan esos impuestos (por ejemplo, el propio Estado o sus subdivisiones políticas o administraciones locales) y con independencia del método de exacción (por ejemplo, por ingreso directo o por retención en la fuente, en forma de sobretasas o recargos o como impuestos adicionales).

Párrafo 2

4. Este párrafo contiene una definición de los impuestos sobre la renta y el capital, que incluye todos los impuestos sobre la totalidad de las rentas o del capital o los elementos de renta o de capital, incluidos los impuestos sobre las ganancias procedentes

de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre la plusvalía y sobre los sueldos y salarios globales pagados por las empresas. Las prácticas relativas al ámbito de aplicación de los impuestos sobre la cuantía total de sueldos y salarios pagados por las empresas varían según el país de que se trate, y el asunto se debe considerar en las negociaciones bilaterales. Según el comentario al párrafo 2 del artículo 2 de la Convención modelo de la OCDE, estos últimos impuestos no incluyen "las contribuciones a la seguridad social o cualesquiera otras cargas pagadas en que exista una relación directa entre la contribución y las ventajas individuales que se reciban". El comentario de la OCDE sigue diciendo:

> "Evidentemente, el Estado que tiene la potestad tributaria —y sólo él— puede percibir, además de los impuestos previstos por su legislación, cualesquiera derechos o cargas complementarios: recargos, gastos, intereses, etc. No se ha considerado necesario especificarlo en el artículo, puesto que es obvio que en la percepción del impuesto los derechos o cargas accesorios siguen la misma norma que el derecho principal." [párr. 4]
>
> "El artículo no habla de 'impuestos ordinarios' ni de 'impuestos extraordinarios'. Normalmente, podría considerarse justificable incluir los impuestos extraordinarios en una Convención modelo, pero la experiencia ha mostrado que esos impuestos se establecen, por lo general, en circunstancias muy especiales. Además, sería difícil definirlos. Pueden ser extraordinarios por diversas razones; su creación, su forma de exacción, sus tasas, sus fines, etc. En esas condiciones, parece preferible no incluir en el artículo los impuestos extraordinarios. Sin embargo, como no se pretende excluir los impuestos extraordinarios de todos los convenios, tampoco se han mencionado los impuestos ordinarios. Por consiguiente, los Estados contratantes pueden restringir libremente el ámbito de aplicación de la Convención a los impuestos ordinarios, ampliarlo a los extraordinarios o incluso establecer disposiciones especiales." [párr. 5]

Párrafo 3

5. Este párrafo da a los Estados contratantes oportunidad de enumerar los impuestos a los que se aplicará la Convención. Según el comentario al párrafo 3 del artículo 2 de la Convención modelo de la OCDE, la lista "no es exhaustiva", porque "sirve para ilustrar los párrafos precedentes del artículo". En principio, sin embargo, se espera que sea "una lista completa de los impuestos establecidos en cada Estado en el momento de la firma y comprendidos por la Convención".

Párrafo 4

6. Este párrafo complementa el párrafo 3, al decir que la Convención se aplicará también a cualquier impuesto idéntico o esencialmente análogo que pudiera establecerse después de la firma de la Convención, para sustituir a los impuestos actuales o además de éstos. Según, el comentario al párrafo 4 del artículo 2 de la Convención modelo de la OCDE, "esta disposición es necesaria para evitar que la Convención resulte inoperante en el caso de que uno de los Estados modifique su legislación fiscal". Antes de la enmienda de 1999, la segunda oración del párrafo 4 rezaba como sigue:

> "Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán al final de cada año cualquier modificación que introduzcan en su respectiva legislación fiscal."

Se estimó que el ámbito de esta disposición era muy amplio pues, en la práctica, muchos Estados contratantes no se notificaban todas las modificaciones que introducían en su legislación fiscal. Además, el requisito de intercambiar información sobre la reforma de las leyes tributarias debiera aplicarse solamente a las modificaciones importantes que afecten a la aplicación de la Convención. Una disposición de esa índole figura en varios acuerdos fiscales bilaterales. Por lo tanto, se decidió modificar la segunda oración del párrafo 4 del siguiente modo:

> "Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán cualquier modificación importante que introduzcan en su respectiva legislación fiscal."

Comentarios al capítulo II

DEFINICIONES

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 3 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 3 de la Convención modelo de la OCDE. Normalmente hacen falta algunas definiciones generales para la comprensión y aplicación de un acuerdo fiscal bilateral, aunque los términos o expresiones relativos a conceptos más especializados se definan o interpreten comúnmente en disposiciones especiales. En cambio, hay términos o expresiones cuyas definiciones no se incluyen en el acuerdo, sino que se dejan libradas a las negociaciones bilaterales.

2. El artículo 3 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, como el artículo 3 de la Convención modelo de la OCDE, contiene algunas definiciones generales necesarias para interpretar los términos o expresiones utilizados en la Convención. Esos términos o expresiones son "persona", "sociedad", "empresa de un Estado contratante", "tráfico internacional", "autoridades competentes" y "nacional". El artículo 3 deja un espacio en blanco para la designación de las "autoridades competentes" de cada Estado contratante. El término "residente" y la expresión "establecimiento permanente" se definen en los artículos 4 y 5, respectivamente, en tanto que la interpretación de algunos términos o expresiones utilizados en los artículos sobre categorías especiales de rentas (por ejemplo, bienes inmuebles, dividendos) se aclara en los mismos artículos. Las partes en un acuerdo quedan en libertad para acordar bilateralmente una definición de las expresiones "un Estado contratante" y "el otro Estado contratante". También pueden incluir libremente en la definición de Estado contratante una referenda a la plataforma continental.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 3

Párrafo 1

a) Definición del término "persona"

3. El término "persona", que según se define en el apartado *a*) comprende personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas, debe interpretarse en sentido muy amplio. Según el comentario al artículo 3 de la Convención modelo de la OCDE, el término "persona" comprende también "toda entidad que, aun no siendo en sí misma una agrupación de personas, sea tratada como persona jurídica a efectos fiscales [por ejemplo, una fundación]".

b) Definición del término "sociedad"

4. La definición del término "sociedad", como la definición correspondiente de la Convención modelo de la OCDE, se formula en relación especial con el artículo 10 sobre los dividendos. La definición es de interés para ese artículo y para el párrafo 8 del artículo 5 y el artículo 16, que corresponden, respectivamente, al párrafo 7 del artículo 5, y al artículo 16 de la Convención modelo de la OCDE.

c) Definición de la expresión "empresa de un Estado contratante"

5. El apartado *c*) define las expresiones "empresa de un Estado contratante" y "empresa del otro Estado contratante". Sin embargo, no define el término "empresa" en sí mismo porque, como se dice en el comentario de la Convención modelo de la OCDE, "la cuestión de determinar si una actividad se ejerce en el marco de una empresa o se considera que constituye por sí misma una empresa se ha interpretado siempre según las disposiciones de la legislación interna de los Estados contratantes".

d) Definición de la expresión "tráfico internacional"

6. La definición de la expresión "tráfico internacional" se basa en el principio de que el derecho a gravar los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional corresponde sólo al Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva. Este principio se expone en el párrafo 1 del artículo 8 A (que corresponde al párrafo 1 del artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE) y en el párrafo 1 del artículo 8 B y la primera oración del párrafo 2 (siempre que, en este último caso, las actividades de transporte marítimo de que se trate no sean meramente ocasionales). No obstante, los Estados contratantes pueden acordar, con carácter bilateral, sustituir ese criterio por el de la residencia en el apartado *d*), a fin de que la definición se ajuste al tenor general de los demás artículos relativos al tráfico internacional. En esos casos, como se observa en el comentario de la Convención modelo de la OCDE, "las palabras 'una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre en un Estado contratante' deben sustituirse por las palabras 'una empresa de un Estado contratante' o las palabras 'un residente de un Estado contratante'".

7. Además, como se dice también en el comentario de la OCDE, la definición de "tráfico internacional" es "más amplia que la acepción normal de esa expresión [a fin] de reservar al Estado de la sede de dirección efectiva el derecho a gravar el tráfico puramente interior, así como el tráfico internacional entre terceros Estados, y para permitir que el otro Estado contratante grave el tráfico efectuado exclusivamente dentro de sus fronteras".

e) Definición de la expresión "autoridades competentes"

8. Como en la Convención modelo de la OCDE, la definición de la expresión "autoridades competentes" se deja a los Estados contratantes, que pueden designar libremente una o más autoridades como competentes a efectos de la aplicación del convenio. Este sistema es necesario porque en algunos países la aplicación de los acuerdos sobre doble tributación no incumbe exclusivamente a las autoridades fiscales superiores, sino que ciertas

cuestiones se reservan a otras autoridades o pueden quedar dentro de su competencia.

f) Definición de la expresión "nacionales"

9. En un principio, la definición del término "nacionales" figuraba en el párrafo 2 del artículo 24 relativo a la "No discriminación". De resultas de ello, la definición del término "nacionales" habría restringido la aplicación exclusivamente a los efectos del artículo 24. Como el término "nacionales" se menciona también en otros artículos de la Convención, a saber, los apartados *c*) y *d*) del párrafo 2 del artículo 4 y los artículos 19, 24 y 25, en 1999 se resolvió trasladar la definición del término "nacionales" del párrafo 2 del artículo 24 al apartado *f*) del párrafo 1 del artículo 3. Respecto de las personas físicas, la definición se limita a decir que el término se aplica a las personas que posean la nacionalidad de un Estado contratante. No se ha considerado necesario introducir en el texto de la Convención unas consideraciones relativas al significado del concepto de nacionalidad, del mismo modo que no se consideró apropiado formular un comentario especial sobre el significado y la aplicación del término. Al determinar qué se entiende por "nacionales de un Estado contratante" en relación con personas físicas, se deben tener presentes el sentido que habitualmente se atribuye al término y el régimen de cada Estado respecto de la adquisición o pérdida de la nacionalidad.

10. El apartado *f*) es más específico en cuanto a las personas jurídicas, las sociedades colectivas y las asociaciones. Al declarar que todas las personas jurídicas, sociedades colectivas y asociaciones que se consideren como tales en virtud de la legislación de un Estado contratante son consideradas nacionales, la disposición elimina una dificultad que suele plantearse cuando se trata de determinar la nacionalidad de las sociedades. Al definir la nacionalidad de las sociedades, algunos Estados más que en el derecho que se aplica a la sociedad se interesan en el origen del capital con que se constituyó la sociedad o la nacionalidad de las personas físicas o jurídicas que la controlan.

11. Además, en vista de la relación jurídica creada entre la sociedad y el Estado en virtud de cuyas leyes aquélla se ha constituido, que se asemeja a la relación de nacionalidad en el caso de las personas físicas, más apropiado que legislar sobre las personas jurídicas, las sociedades colectivas y las asociaciones en una disposición especial parece asimilarlas a las personas físicas en el contexto del término "nacional".

Párrafo 2

12. Como el párrafo 2 del artículo 3 de la Convención modelo de la OCDE, este párrafo contiene una regla general sobre la definición de los términos o expresiones utilizados pero no definidos en la Convención. Según el comentario de la OCDE, el párrafo 2 se enmendó en 1995 con el fin de:

> "… conformar mejor su texto a la interpretación general y sistemática de los Estados miembros. A los efectos del párrafo 2, el significado de un término no definido en la convención se puede determinar por remisión a su acepción a los efectos de las disposiciones pertinentes del derecho interno de un Estado contratante, se trate o no de una ley tributaria. Sin embargo, cuando un término se define de manera diferente a los efectos de diversas leyes de un Estado contratante, el significado que se le dé a los efectos de las leyes que impongan gravámenes a los que se aplique la Convención ha de primar sobre todos los demás, incluidos los que tenga atribuidos a los fines de otras leyes tributarias. Los Estados que puedan concertar procedimientos de acuerdo mutuo (conforme a las disposiciones del artículo 25 y, en particular, del párrafo 3 de ese artículo) que establezcan los significados de términos que no estén definidos en la Convención deben tener en cuenta dichos acuerdos cuando se trate de interpretar esos términos." [párr. 13.1]

Cuando se plantee un conflicto entre la legislación en vigor en la fecha en que se firmó la Convención y la que estuviere en vigor cuando se impuso el gravamen, primará la interpretación de esta última.

13. El comentario de la OCDE dice:

> "Sin embargo, en el párrafo 2 se establece que ello se aplica sólo si el contexto no requiere otra interpretación. El contexto se determina en particular por la intención de los Estados contratantes cuando firmaron la Convención, así como por el significado atribuido al término en cuestión en la legislación del otro Estado contratante (una referencia implícita al principio de reciprocidad en que se basa la Convención). La redacción del artículo, por lo tanto, reconoce una cierta latitud a las autoridades competentes." [párr. 12]
>
> "En consecuencia, la redacción del párrafo 2 constituye un equilibrio satisfactorio entre, por un lado, la necesidad de asegurar la permanencia de los compromisos asumidos por los Estados cuando firman una convención (pues no se ha de permitir que un Estado haga parcialmente inoperante a una convención mediante la enmienda posterior, en su legislación interna, del significado de los términos no definidos en la Convención) y, por el otro, la necesidad de estar en condiciones de aplicar la Convención de manera práctica y conveniente en el tiempo (se debe evitar la necesidad de referirse a conceptos desactualizados)." [párr. 13]

Artículo 4

RESIDENTE

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 4 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 4 de la Convención modelo de la OCDE con un cambio consistente en 1999 del criterio del "lugar de constitución" a la lista de criterios del párrafo 1 a los efectos de la tributación como residente. Según el comentario al artículo 4 de la Convención modelo de la OCDE,

> "El concepto de 'residente de un Estado contratante' tiene diversas funciones y es de importancia en tres casos:

"*a*) Para determinar el ámbito de aplicación personal de un convenio;

"*b*) Para resolver los casos en que la doble tributación se produce como consecuencia de la doble residencia;

"*c*) Para resolver los casos en que la doble tributación se produce como consecuencia del gravamen en el Estado de la residencia y en el Estado de la fuente o de la situación." [párr. 1]

2. Como el artículo 4 de la Convención modelo de la OCDE, el artículo 4 de la Convención modelo de las Naciones Unidas define el significado de la expresión "residente de un Estado contratante" y establece normas pare resolver los casos de doble residencia. En los dos casos típicos de conflicto entre dos residencias y entre residencia y fuente o situación, el conflicto se produce porque, en virtud de su legislación interna, uno o ambos Estados contratantes alegan que la persona de que se trate es residente en su territorio. A este respecto, el comentario de la OCDE ofrece la siguiente aclaración:

"Generalmente, las legislaciones internas de los distintos Estados imponen una amplia responsabilidad fiscal —'responsabilidad fiscal plena'— basada en la relación personal del contribuyente con el Estado de que se trate ('Estado de la residencia'). Esta responsabilidad fiscal no se impone sólo a las personas 'domiciliadas' en un Estado en el sentido que se da normalmente al 'domicilio' en las legislaciones (derecho privado). Los casos de responsabilidad fiscal plena se extienden también, por ejemplo, a las personas que se encuentren continuamente, o quizá sólo durante cierto período, en el territorio del Estado. Algunas legislaciones imponen una responsabilidad fiscal plena a las personas que presten servicios a bordo de buques que tengan en su puerto base en el Estado." [párr. 3]

"Los convenios pare evitar la doble tributación no se ocupan normalmente de las legislaciones internas de los Estados contratantes que establecen los requisitos pare que una persona sea considerada fiscalmente como 'residente'

y, en consecuencia, sea plenamente responsable fiscalmente en ese Estado. No establecen los criterios que deben seguir las disposiciones de las legislaciones internas sobre 'residencia' a fin de que las pretensiones de plena responsabilidad fiscal puedan ser aceptadas entre los Estados contratantes. A este respecto, los Estados adoptan su posición basándose totalmente en las legislaciones internas." [párr. 4]

"Esto se pone de manifiesto muy claramente en los casos en que no existe conflicto entre dos residencias, sino sólo entre la residencia y la fuente o la situación. Sin embargo, lo mismo se aplica a los conflictos entre dos residencias. El aspecto especial en esos casos es únicamente que no puede llegarse a una solución del conflicto remitiéndose al concepto de residencia adoptado en las legislaciones internas de los Estados de que se trate. En esos casos deben establecerse en la Convención disposiciones especiales para determinar a cuál de los dos conceptos de residencia habrá de darse preferencia." [párr. 5]

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 4

Párrafo 1

3. El Grupo decidió adoptar como párrafo 1 del artículo 4 el párrafo 1 del artículo 4 de la Convención modelo de la OCDE y en un principio, había decidido que no adoptaría la segunda oración, que dice así: "La expresión [residente de un Estado contratante], sin embargo, no incluirá a las personas que sólo estén sujetas a impuestos en ese Estado si obtienen rentas de fuentes o de capitales situados en él". La segunda oración, que se había incluido en la Convención modelo de la OCDE para tratar, por ejemplo, la situación especial del personal diplomático y consular extranjero que presta servicios en un país que grava a sus residentes por las rentas obtenidas en todo el mundo, el cual podría ser considerado (con arreglo a la legislación interna del país en que presta sus servicios) como residente pero, por su especial condición jurídica, sólo podría ser sometido a imposición por las

rentas obtenidas de fuentes situadas en ese Estado, se incorporó, también, en 1999 como párrafo 1 del artículo 4 de la Convención modelo de las Naciones Unidas.

4. En el comentario de la OCDE se observa lo siguiente: "De acuerdo con las disposiciones de la segunda oración del párrafo 1, no se considera que una persona sea 'residente de un Estado contratante' en el sentido de la Convención si, aunque no esté domiciliada en ese Estado, se la considera residente de acuerdo con la legislación interna, pero está sujeta únicamente a una tributación limitada a las rentas de fuentes en ese Estado o de capitales situados en él. Esa situación existe en algunos Estados en relación con las personas físicas, por ejemplo, en el caso de personal diplomático y consular extranjero que presta servicios en su territorio. De acuerdo con su letra y con su espíritu, la disposición excluiría también de la definición de residente de un Estado contratante a las sociedades de propiedad extranjera exentas de impuestos sobre sus rentas extranjeras en virtud de privilegios destinados exclusivamente a atraer sociedades pantalla. Ello, sin embargo, adolece de ciertas dificultades y limitaciones. Por lo tanto, se ha de interpretar en forma restrictiva porque podría excluir del ámbito de la Convención a todos los residentes de países que adoptaran en su tributación el principio territorial, resultado que a todas luces no es el querido. La exclusión de ciertas sociedades del ámbito de la definición, claro está, no impediría que los Estados contratantes intercambiaran información respecto de sus actividades. [cf. párrafo 2 del comentario de la OCDE al artículo 26 (reproducido en el párrafo 3 del comentario al artículo 26 *infra*)]. En verdad, los Estados acaso consideren apropiado establecer un intercambio espontáneo de información respecto de las sociedades que traten de obtener beneficios del tratado que no hayan sido los previstos por la Convención modelo." [párr. 8]

5. El párrafo 1, como el párrafo 1 del artículo 4 de la Convención modelo de la OCDE, se refiere al concepto de residencia contenido en la legislación interna de los Estados contratantes y enumera los siguientes criterios para el gravamen de un residente: domicilio, residencia, sede de dirección (a los que la Convención modelo de las Naciones Unidas añade el del "lugar de cons

titución") o cualquier otro criterio análogo. Así formulada, la definición de la expresión "residente de un Estado contratante", según el comentario a la Convención modelo de la OCDE, pretende abarcar, en lo que a las personas físicas se refiere, "las diversas formas de vinculación personal con un Estado que, en las legislaciones fiscales internas, constituyen la base de una tributación general (responsabilidad fiscal plena)." [párr. 8]

6. En el comentario de la OCDE se dice lo siguiente:

> "En general, la mayor parte de los Estados miembros ha entendido que el gobierno de cada Estado, así como cualquiera de sus subdivisiones políticas o administraciones locales, es residente de ese Estado a los efectos de la Convención. Antes de 1995, la Convención modelo no lo decía explícitamente; en 1995 se enmendó el artículo 4 para conformar el texto de la Convención modelo a este entendimiento." [párr. 8.1]

Cabe mencionar que en 1999 se incorporó la misma enmienda en la Convención modelo de las Naciones Unidas.

Párrafo 2

7. Este párrafo, que reproduce el párrafo 2 del artículo 4 de la Convención modelo de la OCDE, enumera, por orden de importancia decreciente, algunos criterios subsidiarios que se aplicarán cuando una persona física sea residente de ambos Estados contratantes y los criterios anteriores no permitan determinar claramente su situación en lo que a la residencia se refiere. Cabe señalar que, en 1999, se insertó la palabra "sólo" en los apartados *a*), *b*) y *c*) del párrafo 2, de conformidad con los cambios previamente introducidos en la Convención modelo de la OCDE. El comentario de la OCDE dice lo siguiente:

> "El presente párrafo se refiere al caso en que, conforme a las disposiciones del párrafo 1, una persona física es residente de ambos Estados contratantes." [párr. 9]
>
> "Para resolver este conflicto se deben establecer normas especiales que atribuyan a la vinculación con un Estado preferencia respecto de la vinculación con el otro Estado.

En lo posible, el criterio de preferencia debe ser de tal naturaleza que no exista duda de que 1a persona de que se trate lo cumplirá en un solo Estado y, al mismo tiempo, debe reflejar esa vinculación de forma que se aprecie que es natural que el derecho de gravar corresponda a ese Estado determinado. Las circunstancias a las cuales se aplicarán las normas especiales serán las que existan durante el período en el cual la residencia del contribuyente afecte a su responsabilidad tributaria, que puede ser inferior a todo el ejercicio tributario. [Supongamos que] en un año civil una persona física es residente del Estado A conforme a la legislación tributaria de ese Estado del 1° de enero al 31 de marzo y que luego se traslada al Estado B. Como dicha persona reside en el Estado B durante más de 183 días, de acuerdo con la legislación tributaria del Estado B se la considera residente del Estado B durante todo el año. Aplicando las normas especiales al período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de marzo, esa persona fue residente del Estado A. Por lo tanto, tanto el Estado A como el Estado B deben considerar a esa persona en calidad de residente del Estado A durante ese período y como residente del Estado B durante el período comprendido entre el 1° de abril y el 31 de diciembre." [párr. 10]

"El artículo da preferencia al Estado contratante en que la persona física disponga de una vivienda permanente. Este criterio bastará frecuentemente para resolver el conflicto, por ejemplo, cuando una persona física tenga una vivienda permanente en un Estado contratante y sólo haya permanecido durante cierto tiempo en el otro Estado contratante." [párr. 11]

"Por consiguiente, el apartado *a*) significa que, al aplicar el convenio (es decir, cuando exista un conflicto entre las legislaciones de los dos Estados) se considerará como residencia el lugar donde la persona física tenga la propiedad o posesión de una vivienda; esa vivienda deberá ser permanente, es decir, la persona física deberá haberla arreglado y reservado para su uso permanente, a diferencia de lo que ocurriría si esa persona estuviera en un lugar

determinado en condiciones que hicieran evidente que su estancia pretendía ser de corta duración." [párr. 12]

"Por lo que se refiere al concepto de vivienda, hay que observar que puede tenerse en cuenta cualquier forma de vivienda (casa o apartamento pertenecientes a la persona física o arrendados por ella, habitación amueblada de alquiler). No obstante, la permanencia de la vivienda es esencial; esto significa que la persona física haya hecho lo necesario para disponer de la vivienda en todo momento de manera continua, y no ocasionalmente a efectos de una estancia que, por las razones que la motiven, sea necesariamente de corta duración (viaje de placer, viaje de negocios, viaje de estudios, asistencia a un curso en un centro docente, etc.)." [párr. 13]

"Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, el párrafo 2 concede preferencia al Estado con el que las relaciones personales y económicas de esa persona sean más estrechas, entendiéndolo como centro de sus intereses vitales. En los casos en que no pueda determinarse la residencia recurriendo a esa norma, el párrafo 2 prevé como criterios subsidiarios, en primer lugar, el de la residencia habitual, y luego el de la nacionalidad. Si la persona física es nacional de ambos Estados o no lo es de ninguno de ellos, la cuestión se resolverá de común acuerdo entre los Estados interesados, por el procedimiento establecido en el artículo 25." [párr. 14]

"Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, es necesario atender a los hechos a fin de determinar con cuál de los dos Estados son más estrechas sus relaciones personales y económicas. Así, habrá que considerar sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otra índole, su centro de negocios, el lugar donde administre sus bienes, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero es evidente, sin embargo, que las consideraciones basadas en los actos personales de la persona física deben recibir atención especial. Si una persona que

tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en el otro Estado, conservando la primera, el hecho de que conserve la primera en el entorno donde siempre ha vivido, donde ha trabajado y donde tiene su familia y sus posesiones puede servir para demostrar, junto con otros elementos, que ha mantenido su centro de intereses vitales en el primer Estado." [párr. 15]

"El apartado *b*) establece un criterio secundario para dos situaciones muy distintas y diferentes:

a) El caso de que la persona física disponga de una vivienda permanente en ambos Estados contratantes y no sea posible determinar en cuál tiene su centro de intereses vitales;

b) El caso de que la persona física no disponga de una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes.

Se da preferencia al Estado contratante en que la persona física tenga su residencia habitual." [párr. 16]

"En la primera situación, el caso en que una persona física disponga de una vivienda permanente en ambos Estados, el hecho de residir habitualmente en un Estado y no en el otro aparece, pues, como la circunstancia que, en caso de duda sobre dónde tiene la persona física su centro de intereses vitales, inclina la balanza hacia el Estado en donde se encuentra con más frecuencia. A este respecto, deben tenerse en cuenta las estancias de la persona física, no sólo en la vivienda permanente del Estado de que se trate, sino también en cualquier otro lugar del mismo Estado." [párr. 17]

"La segunda situación es el caso de una persona física que no disponga de una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes, como, por ejemplo, una persona que pase de un hotel a otro. En este caso deben tenerse en cuenta también todas las estancias realizadas en un Estado, sin que sea necesario determinar sus razones." [párr. 18]

> "Al establecer que en las dos situaciones que considera se concederá preferencia al Estado contratante en que la persona física tenga una residencia habitual, el apartado *b)* no especifica el período a que debe aplicarse la comparación. Ésta debe abarcar un período suficiente para que se pueda determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual y asimismo los intervalos que median entre las estancias." [párr. 19]
>
> "Cuando, en las dos situaciones a que se refiere el apartado *b*), la persona física tenga una residencia habitual en ambos Estados contratantes o no la tenga en ninguno de ellos, se concederá preferencia al Estado del que sea nacional. Si, siempre en esos casos, la persona física es nacional de ambos Estados contratantes o no lo es de ninguno de ellos, el apartado *d*) encomienda a las autoridades competentes la obligación de resolver la dificultad de común acuerdo, por el procedimiento establecido en el artículo 25." [párr. 20]

Párrafo 3

8. El párrafo 3, que reproduce el párrafo 3 del artículo 4 de la Convención modelo de la OCDE, se ocupa de las sociedades y otras agrupaciones de personas, con independencia de que sean o no personas jurídicas. El comentario de la OCDE señala que "[e]n la práctica puede ser raro que una sociedad, etc. quede sometida a imposición como residente de más de un Estado, pero desde luego es posible si, por ejemplo, un Estado concede importancia al registro y el otro a la sede de dirección efectiva. En consecuencia, también en el caso de las sociedades, etc., deben establecerse normas especiales sobre la preferencia". [párr. 21] Según el comentario de la OCDE: "No sería solución adecuada atribuir importancia a un criterio puramente formal como el registro. Por ello, el párrafo 3 concede importancia al lugar desde donde se dirija efectivamente la sociedad, etc." [párr. 22] Cabe mencionar que, en el caso de la Convención modelo de la OCDE, la palabra "sólo" se añadió en 1999 como criterio definitivo para determinar la residencia de personas con doble residencia, distinta de las personas físicas.

9. El comentario de la OCDE sigue diciendo:

> "La formulación del criterio de preferencia en el caso de personas distintas de las personas físicas se consideró especialmente en relación con el gravamen de las rentas procedentes de la navegación marítima, interior y aérea. Algunos convenios para evitar la doble tributación de esas rentas conceden la facultad de gravar al Estado en que esté situada la 'sede de dirección' de la empresa; otros conceden importancia a su 'sede de dirección efectiva' y otros, por último, al 'domicilio fiscal del explotador'." [párr. 23]

> "Como resultado de esas consideraciones, se ha adoptado la 'sede de dirección efectiva' como criterio de preferencia para las personas que no sean personas físicas." [párr. 24]

10. Queda entendido que cuando se determina la "sede de dirección efectiva", las circunstancias que, entre otras, se pueden tener en cuenta son el lugar desde el cual se realizan la gestión y el control de una sociedad, el lugar en el que se adoptan las decisiones de máximo nivel sobre las políticas importantes que son esenciales para la gestión de la sociedad, el lugar que desempeña una función rectora en la gestión de una sociedad desde el punto de vista económico y funcional y el lugar donde se tienen los libros de contabilidad más importantes.

11. Cuando se trata de un tratado bilateral entre el Estado A y el Estado B, puede plantearse una cuestión especial en relación con una sociedad que, conforme al párrafo 1 del artículo 4, es residente del Estado A y recibe, por ejemplo, ingresos por conceptos de intereses, no en forma directa, sino mediante un establecimiento permanente que tiene establecido en un tercer país, el Estado C. La aplicación de la Convención modelo, en su redacción actual, da lugar a que esa sociedad pueda acogerse al beneficio de un régimen, por ejemplo, el régimen de impuestos de retención sobre los intereses estipulado en el tratado entre los Estados A y B respecto de los intereses que se paguen a su establecimiento permanente en el Estado C. Ello constituye un ejemplo de lo que se denomina "caso triangular". Se ha manifestado alguna inquietud en el sentido de que los tratados pueden prestarse

a abusos cuando, en el ejemplo dado, el Estado C es un paraíso fiscal y el Estado A exonera de imposición a los beneficios de los establecimientos permanentes de sus empresas residentes. La situación se examina con detenimiento en el estudio de la OCDE sobre el tema, que se reproduce con el título de "Casos triangulares" en el volumen II de la Convención modelo de la OCDE. Los Estados que deseen protegerse de posibles abusos pueden valerse de las soluciones que se sugieren en dicho estudio, mediante la incorporación de nuevas disposiciones en los tratados.

Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas incorpora algunas de las disposiciones del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE sin alteraciones o modificadas sustancialmente) y algunas disposiciones nuevas. En el comentario a los párrafos del artículo se dan detalles sobre las modificaciones y nuevas disposiciones.

2. El concepto de establecimiento permanente se utiliza en los acuerdos fiscales bilaterales principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. De acuerdo con ese concepto, los beneficios de una empresa de un Estado contratante sólo serán gravables en el otro si mantiene un establecimiento permanente en este último Estado y sólo en la medida en que los beneficios obtenidos por la empresa en ese Estado sean atribuibles al establecimiento permanente. El concepto de establecimiento permanente se encuentra en los primeros convenios modelo, entre ellos los de 1928 de la Sociedad de las Naciones. La Convención modelo de la OCDE reitera el concepto y lo complementa introduciendo el nuevo concepto de "local fijo", que se utilizará en el caso de servicios profesionales o de otras actividades de carácter independiente.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 5

Párrafo 1

3. Este párrafo, que reproduce el párrafo 1 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE da una definición de la expresión "establecimiento permanente" que subraya su naturaleza esencial de "local fijo de negocios" con una "situación" específica. Según el comentario de la OCDE, esta definición contiene las siguientes condiciones:

> "– La existencia de un 'local de negocios', es decir, una instalación como locales o, en algunos casos, maquinaria o equipo;
>
> – Ese local de negocios debe ser 'fijo', es decir, debe establecerse en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
>
> – El ejercicio de las actividades de la empresa per medio de ese local fijo de negocios. Esto significa normalmente que las personas que, de un modo o de otro, dependen de la empresa (personal) realizan las actividades de esa empresa en el Estado en que está situado el local fijo." [párr. 2]
>
> El comentario de la OCDE sigue diciendo:
>
> "Quizá podría alegarse que en la definición general hubieran debido mencionarse también las demás características de un establecimiento permanente a las que, a veces, se ha concedido cierta importancia en el pasado, a saber, que el establecimiento debe tener carácter productivo, o sea, contribuir a los beneficios de la empresa. En la definición actual no se ha seguido esa línea. En el marco de una organización comercial bien administrada, resulta indudablemente axiomático suponer que cada parte contribuye a la productividad del conjunto. De ello no se deduce, desde luego, en todos los casos que, por el hecho de que un establecimiento determinado tenga un 'carácter productivo' en el contexto más amplio de toda la organización, sea un establecimiento permanente al que puedan atribuirse apro

piadamente unos beneficios, a efectos fiscales, en un territorio determinado." [párr. 3]

"La expresión 'local de negocios' comprende cualquier local, servicios o instalaciones utilizados para realizar las actividades comerciales de la empresa, se utilicen o no exclusivamente con ese fin. Puede existir también un local de negocios cuando no se dispone de locales o no se necesitan para realizar las actividades de la empresa, y ésta dispone simplemente de cierto espacio. Carece de importancia el que los locales, servicios o instalaciones sean propiedad de la empresa, alquilados per ésta o estén a su disposición por otro concepto. Un local de negocios puede estar constituido en consecuencia por un puesto en un mercado, o por una zona determinada usada permanentemente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a impuestos). El local de negocios puede encontrarse también en los locales comerciales de otra empresa. Este caso puede darse, por ejemplo, cuando la empresa extranjera disponga permanentemente de determinados locales o de una parte de los locales propiedad de la otra empresa." [párr. 4]

"Según la definición, el local de negocios tiene que ser 'fijo'. Por ello debe existir normalmente una vinculación entre el local de negocios y un punto geográfico determinado. No importa cuánto tiempo opere una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante si no lo hace en un lugar determinado, pero esto no significa que el equipo que integre el local de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo en que se encuentre. Basta con que permanezca en un emplazamiento determinado." [párr. 5]

"Como el local de negocios debe ser fijo, se deduce también que sólo puede considerarse que existe un establecimiento permanente si el local de negocios tiene cierta permanencia, es decir, si no es de carácter puramente temporario. Si el local de negocios no se ha establecido simplemente para un fin temporario, puede constituir un esta

blecimiento permanente, incluso si, de hecho, sólo ha existido durante un período muy corto por la especial naturaleza de las actividades de la empresa o porque, como consecuencia de circunstancias especiales (por ejemplo, el fallecimiento del contribuyente, el fracaso de la inversión) se ha suprimido prematuramente. Cuando un local de negocios que, en principio, debía tener sólo una finalidad temporal, se mantiene durante un período que imposibilite considerarlo como temporario, se convierte en local fijo de negocios y por consiguiente —retrospectivamente— en establecimiento permanente." [párr. 6]

"Para que un local de negocios constituya un establecimiento permanente, la empresa que lo utilice debe ejercer sus actividades comerciales total o parcialmente por su conducto. Como se indica ... *supra*, no es necesario que esas actividades tengan carácter productivo. Además, no tienen que ser permanentes, en el sentido de que no exista interrupción en las operaciones, pero éstas deben realizarse de una manera regular." [párr. 7]

"Cuando bienes materiales como instalaciones, equipo industrial, comercial o científico, inmuebles, o bienes no materiales como patentes, procedimientos y otros bienes análogos, sean arrendados a terceros por conducto de un local fijo de negocios mantenido por una empresa de un Estado contratante en el otro Estado, esas actividades, en general, convertirán al local de negocios en establecimiento permanente. Lo mismo sucederá si se proporcionan capitales por conducto de un local fijo de negocios. Si una empresa de un Estado arrienda instalaciones, equipo industrial, comercial o científico, inmuebles o bienes no materiales a una empresa del otro Estado, sin mantener para esas actividades de arrendamiento un local fijo de negocios en el otro Estado, las instalaciones, el equipo industrial, comercial o científico, los inmuebles o los bienes inmateriales arrendados no constituirán, por sí solos, un establecimiento permanente del arrendador, siempre que el contrato se limite al simple arrendamiento del equipo industrial, comercial o científico, etc. Lo mismo ocurrirá cuan

do, por ejemplo, el arrendador proporcione personal después de la instalación para utilizar el equipo, siempre que la responsabilidad de ese personal se limite al funcionamiento o mantenimiento del equipo industrial, comercial o científico bajo la dirección, responsabilidad y vigilancia del arrendatario. Si la responsabilidad del personal es más amplia, por ejemplo si participa en las decisiones relativas al trabajo para el que se emplee el equipo opera, inspecciona o conserva el equipo o se ocupa del servicio respectivo, la actividad del arrendador puede exceder del simple arrendamiento del equipo industrial, comercial o científico y constituir una actividad empresarial. En tal caso, se podrá considerar que existe un establecimiento permanente si se cumple el requisito de permanencia. Cuando esas actividades estén relacionadas con las mencionadas en el párrafo 3 o tengan un carácter similar, se aplicará el plazo de [seis] meses. En otros casos habrá que decidir según las circunstancias. ...” [párr. 8]

“La actividad de una empresa se ejerce principalmente por el empresario o las personas que tienen relaciones de empleo remunerado con esa empresa (personal). Este personal comprende los empleados y otras personas que reciben instrucciones de la empresa (por ejemplo, representantes dependientes). Los poderes de ese personal en sus relaciones con terceros son indiferentes. No importa que el representante dependiente esté autorizado o no a contratar, si trabaja en un local fijo de negocios. Sin embargo, puede existir un establecimiento permanente si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipo automático, limitándose las del personal a montar, operar, controlar y mantener ese equipo. El que las máquinas de juego o expedidoras y otras análogas, montadas por una empresa de un Estado en otro Estado constituyan un establecimiento permanente dependerá, en consecuencia, de si esa empresa realiza o no una actividad comercial distinta del montaje inicial de las máquinas. No existirá establecimiento permanente si la empresa se limita a instalar las máquinas y las alquila luego a otras empresas.

No obstante, puede existir establecimiento permanente si la empresa que instale las máquinas las explota y mantiene también por cuenta propia. Lo mismo sucede si las máquinas son explotadas y mantenidas por un representante dependiente de la empresa." [párr. 10]

"Un establecimiento permanente comienza a existir desde que la empresa inicia sus actividades mediante un local fijo de negocios. Así ocurre desde que la empresa prepara, en el local de negocios, la actividad para la que debe servir permanentemente ese local de negocios. El período durante el cual se esté estableciendo por la empresa el propio local fijo de negocios no deberá tomarse en consideración, siempre que esa actividad difiera sustancialmente de la actividad para la que deba servir permanentemente el local de negocios. El establecimiento permanente dejará de existir al enajenarse el local fijo de negocios o cesar toda actividad realizada por su mediación, es decir, cuando finalicen todas las operaciones y medidas relacionadas con las anteriores actividades del establecimiento permanente (terminando las transacciones comerciales corrientes, el mantenimiento y la reparación de las instalaciones). Sin embargo, una interrupción temporaria de las operaciones no puede considerarse como una cesación. Si se cede en arrendamiento a otra empresa, el local fijo de negocios, éste por lo común servirá sólo para las actividades de esa empresa y no para las del arrendador; en general, el establecimiento permanente del arrendador dejará de existir, salvo que éste continúe realizando actividades comerciales propias del conducto del local fijo de negocios." [párr. 11]

Párrafo 2

4. El párrafo 2, que reproduce el párrafo 2 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE, enumera algunos ejemplos que pueden considerarse, *prima facie*, como establecimientos permanentes. Los países en desarrollo desean muchas veces que se amplíe tanto como sea posible el alcance de la expresión "establecimiento permanente" y sugieren que se incluyan entre los ejemplos concretos los almacenes. Sin embargo, el Grupo de Trabajo

convino en no aumentar la lista de ejemplos, en vista de que la supresión de las palabras "entregar" y "entrega" en los apartados *a*) y *b*), respectivamente, del párrafo 4 significaba que un "almacén" utilizado con ese fin constituiría un establecimiento permanente. Un "almacén comercial" en el que, por ejemplo, se alquilase espacio a otras empresas, quedaría comprendido como establecimiento permanente. Según el comentario de la OCDE, se supone que los Estados contratantes interpretarán las expresiones enumeradas "de tal forma que esos locales de negocios sólo constituirán establecimientos permanentes cuando reúnan los requisitos del párrafo 1". Con respecto a la expresión "centros administrativos", el comentario de la OCDE señala que estos centros se han mencionado expresamente porque no tienen que ser necesariamente "oficinas" y que "cuando las legislaciones de los dos Estados contratantes no contengan el concepto de 'centro administrativo' como distinto del de oficina, no habrá necesidad de incluir esa expresión en su convenio bilateral". [párr. 13]

5. En relación con el apartado *f*), que establece que se considerarán "establecimientos permanentes" las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales, el comentario de la OCDE dice que "la expresión 'otros lugares de extracción de recursos naturales' debe interpretarse ampliamente" y que incluye, por ejemplo, todos los lugares de extracción de hidrocarburos, tanto en tierra como en el mar. Como el apartado *f*) no menciona la exploración de recursos naturales, en tierra o en el mar, la cuestión de si esas actividades se realizan por medio de un establecimiento permanente se regirá por el párrafo 1. El comentario de la OCDE observa:

> "Sin embargo, como no se ha podido llegar a un criterio común sobre las cuestiones básicas de la atribución de los derechos de gravamen y de la calificación de las rentas obtenidas de actividades de exploración, los Estados contratantes pueden convenir la inclusión de disposiciones específicas. Pueden acordar, por ejemplo, que una empresa de un Estado contratante, en lo que se refiera a sus actividades de exploración de recursos naturales en un lugar o una zona del otro Estado contratante:

a) Se considerará que no tiene un establecimiento permanente en ese otro Estado; o

b) Se considerará que realiza esas actividades por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado; o

c) Se considerará que realiza esas actividades por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado si esas actividades duran más de un período determinado.

Además, los Estados contratantes pueden acordar someter las rentas de esas actividades a cualquier otra norma." [párr. 15]

6. Como se dijo *supra*, el término "otros lugares de extracción de recursos naturales" que figura en el apartado *f*) se debe interpretar en forma amplia. Algunos miembros de países en desarrollo sostuvieron que, a este fin, la expresión "embarcaciones de pesca" se podía considerar en la categoría de lugar de extracción o explotación de recursos naturales, porque los peces eran recursos naturales. En su análisis, aunque era cierto que todos los lugares o aparatos considerados como "establecimiento permanente" en los apartados *a*) a *e*) del párrafo 2 tenían un cierto grado de permanencia o constituían un "bien inmueble", las embarcaciones de pesca se podían considerar como lugar utilizado para la extracción de recursos naturales, expresión que no tenía por qué significar únicamente minerales incorporados a la tierra. En verdad, las embarcaciones de pesca se podían comparar con las plataformas de perforación móviles que se usaban en las operaciones de perforación frente a la costa para extraer petróleo. Cuando esas embarcaciones de pesca se usaban en aguas territoriales o en la zona económica exclusiva del Estado ribereño, sus actividades constituían un establecimiento permanente, situado en ese Estado. Sin embargo, otros miembros opinaron que esa interpretación se prestaba a objeciones porque constituía una interpretación muy amplia del término "establecimiento permanente" y del significado natural del texto del apartado y, en consecuencia, a su juicio, todos los Estados que celebraran un tratado con la mira de fomentar esa tesis respecto de las actividades

de pesca debían decirlo explícitamente e incorporarla como una categoría nueva y discreta en la enumeración del artículo. En consecuencia, la interpretación de la naturaleza de esta actividad quedaría librada a las negociaciones entre los Estados contratantes.

Párrafo 3

7. Este párrafo abarca una serie de actividades más amplia que el párrafo 3 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE que dice lo siguiente: "Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación constituyen un establecimiento permanente sólo si duran más de doce meses". En el apartado *a)* del párrafo 3, además de la expresión "proyecto de instalación", utilizada en la Convención modelo de la OCDE, la Convención modelo de las Naciones Unidas incluye la expresión "proyecto de montaje", así como las "actividades de inspección" en relación con "unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje". Otra diferencia con la Convención modelo de la OCDE es que, mientras la Convención modelo de la OCDE dice que unas obras o un proyecto constituye un establecimiento permanente sólo si dura más de doce meses, la Convención modelo de las Naciones Unidas reduce la duración mínima a seis meses. En casos especiales, e1 plazo de seis meses podría reducirse en negociaciones bilaterales a un plazo no inferior a tres meses.

8. Algunos países en desarrollo han apoyado una versión más compleja del apartado *a)* del párrafo 3, que habría dispuesto que la expresión "establecimiento permanente" comprendería asimismo:

> "Cuando tal proyecto o actividad, en el caso de que estén vinculados a la venta de maquinaria o equipo, continúen durante un período que no exceda de seis meses y las cargas que hayan de pagarse por el proyecto o actividad excedan del 10% del precio de venta de la maquinaria o equipo."

Otros miembros, sin embargo, estimaron que esa disposición no constituiría una solución adecuada, en especial si la maquinaria

era instalada por una empresa distinta de la que efectuase los trabajos de construcción.

9. El apartado *b*) del párrafo 3 del artículo 5 se refiere a la prestación de servicios, incluidos los servicios de consultores, que no están comprendidos específicamente en la Convención modelo de la OCDE en relación con el concepto de establecimiento permanente. Se estima que los servicios de gestión y de consultoría debieran estar abarcados porque su prestación en países en desarrollo por parte de sociedades de países industrializados moviliza muchas veces grandes cuantías de dinero.

10. En cuanto al umbral de seis meses establecido en los apartados *a*) y *b*) del párrafo 3 del artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, algunos países en desarrollo hubieran preferido que se eliminase totalmente por dos razones principales: en primer lugar, porque las actividades de construcción y montaje y otras actividades análogas podían ser, como resultado de la moderna tecnología, de muy breve duración y traducirse sin embargo en utilidades considerables para la empresa que las realizase; y en segundo lugar, porque el período que permaneciera en el país fuente el personal extranjero que participase en las actividades carecía de importancia para determinar el derecho de los países en desarrollo a agravar la renta correspondiente. Otros miembros de países en desarrollo estimaron que debería haberse eliminado ese plazo porque esa limitación podía utilizarse por las empresas de los países exportadores de capitales para evadir la tributación en el país fuente. Se opinó que no había razón para no tratar un proyecto de construcción de la misma forma que a las personas comprendidas en el artículo 17 de la Convención modelo de la OCDE, las cuales quedaban sujetas a tributación en el lugar en que desarrollasen sus actividades, con independencia de la duración de éstas. Sin embargo, el objeto del acuerdo es fomentar el comercio y el desarrollo internacionales, y la idea que inspira el plazo es que debe alentarse a las empresas mercantiles de un Estado contratante a iniciar operaciones preparatorias o auxiliares en el otro Estado contratante, sin quedar inmediatamente sometidas a tributaciones en él, a fin de facilitar una participación más permanente y duradera en una etapa ulterior.

11. A este respecto, el comentario de la OCDE dice lo siguiente:

> "El criterio de los [seis] meses se aplicará a cada obra o cada proyecto. Para determinar la duración de la obra o del proyecto, no deberá computarse el tiempo dedicado anteriormente por el contratista de que se trate a otras obras o proyectos sin relación alguna con aquéllas. Una obra se considerará como una sola unidad, aunque se base en varios contratos, siempre que constituya un todo coherente desde el punto de vista comercial y geográfico. Con esta condición, una obra constituirá una sola unidad aunque los pedidos se hayan realizado por distintas personas (por ejemplo, para un grupo de viviendas). El umbral de [seis] meses ha dado lugar a abusos; a veces se ha comprobado que las empresas (principalmente contratistas o subcontratistas que realizan trabajos en la plataforma continental o se dedican a actividades relacionadas con la exploración y explotación de la plataforma continental) dividían sus contratos en varias partes, cada una de las cuales abarcaba un plazo de menos de [seis] meses, y las atribuían a una sociedad diferente que, sin embargo, era de propiedad del mismo grupo. Aparte de que esos abusos, según las circunstancias, pueden ser pasibles de la aplicación de las normas legislativas o judiciales para prevenir la evitación, los países interesados en el problema pueden adoptar soluciones en el marco de las negociaciones bilaterales." [párr. 18]
>
> "Una obra existirá desde la fecha en que el contratista comience sus trabajos, con inclusión de cualesquiera trabajos preparatorios, en el país donde deba efectuarse la construcción, por ejemplo, cuando instale una oficina de planificación de la construcción. Por lo general, seguirá existiendo hasta que los trabajos se terminen o se abandonen definitivamente. No se considerará que una obra ha dejado de existir cuando los trabajos se interrumpan temporalmente. Al determinar la duración de una obra se incluirán las interrupciones estacionales u otras interrupciones temporales. Las interrupciones estacionales incluirán las debidas al mal tiempo. Las interrupciones temporales po

drán deberse, por ejemplo, a la escasez de materiales o a dificultades de mano de obra. Así, por ejemplo, si un contratista comenzó a trabajar en una carretera el 1° de mayo, interrumpió los trabajos el 1° de [agosto] por las malas condiciones meteorológicas o por falta de materiales y los reanudó el 1° de [octubre], terminando la carretera el 1° de [enero] del siguiente año, su proyecto de construcción deberá considerarse como establecimiento permanente, por los [ocho] meses transcurridos entre la fecha de comienzo de los primeros trabajos (1° de mayo) y la fecha en que terminaron definitivamente (1° de [enero] del año siguiente). Si una empresa (contratista general) que ha emprendido la ejecución de un proyecto general subcontrata una parte de ese proyecto con otras empresas (subcontratistas), el período invertido por todo subcontratista que trabaje en la obra deberá considerarse como tiempo invertido por el contratista general en el proyecto de construcción. El propio subcontratista tendrá un establecimiento permanente en la obra si sus actividades en ella duran más de 12 meses." [párr. 19]

"La naturaleza misma de una construcción o de un proyecto de instalación puede hacer que la actividad del contratista tenga que desplazarse continuamente o, al menos, de cuando en cuando, a medida que el proyecto avance. Este será el caso, por ejemplo, de la construcción de carreteras o de canales, el dragado de vías navegables o el tendido de conducciones. En esos casos, el que la fuerza de trabajo no esté presente durante [seis] meses en un lugar determinado carece de importancia. Las actividades realizadas en cada sitio determinado son parte de un solo proyecto, y ese proyecto debe considerarse como establecimiento permanente, si, en conjunto, dura más de [seis] meses." [párr. 20].

12. El apartado *b*) comprende las actividades de servicios sólo cuando "prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses". Se incluyen las palabras "en rela

ción con el mismo proyecto o con un proyecto conexo" porque no se deben acumular proyectos desvinculados entre sí en vista de la incertidumbre que ello entraña y de la indeseable distinción que establece entre una empresa que tiene, por ejemplo, un proyecto de tres meses de duración y otra con proyectos desvinculados, cada uno de tres meses de duración, sin solución de continuidad. Sin embargo, algunos miembros estimaron que incluir la limitación de un "proyecto" se prestaba fácilmente a la manipulación o era demasiado estricta, por cuanto podría exonerar de gravamen cuando hubiera una serie constante de proyectos discretos, cada uno de los cuales tuviera entre cuatro o cinco meses de duración.

13. Algunos miembros de países en desarrollo opinaron que, en las negociaciones bilaterales, bien se podría insertar en el párrafo 3 una cláusula a tenor de la cual si una empresa de un Estado contratante explotaba buques de pesca en las aguas territoriales del otro Estado contratante, esos buques se podrían considerar establecimientos permanentes en este último Estado. Esa cláusula se podría aplicar solamente si los buques excedían un umbral determinado de captura u otro criterio.

14. Cuando una actividad de servicios es un establecimiento permanente de acuerdo con el párrafo 3, sólo los beneficios atribuibles al establecimiento permanente serán gravables en el país fuente.

15. Los siguientes pasajes del comentario de la Convención modelo de la OCDE son pertinentes a los efectos del apartado *a*) del párrafo 3 del artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas:

> "El presente párrafo dispone expresamente que una obra, una construcción o un proyecto de instalación constituye un establecimiento permanente únicamente si tiene una duración superior a [seis] meses. Cualquiera de esos elementos que no se atenga a esta condición no constituirá *per se* un establecimiento permanente, aunque haya dentro de él una instalación, por ejemplo una oficina o un taller en el sentido del párrafo 2, que esté asociada con la actividad de construcción." [párr. 16]

> "La expresión 'una obra, una construcción o un proyecto de instalación' abarca no sólo la construcción de edificios, sino también la construcción de caminos, puentes o canales, el tendido de conducciones y la excavación y el dragado. La expresión comprende la planificación e inspección de la construcción del edificio cuando éstas corran de cuenta del contratista de construcción. Sin embargo, no comprende la planificación y la inspección cuando las realice otra empresa cuyas actividades en relación con la construcción de que se trate se limiten a planificar e inspeccionar los trabajos. Si esa otra empresa tiene una oficina que usa únicamente para las actividades de planificación o inspección relacionadas con una obra o proyecto que no constituya un establecimiento permanente, dicha oficina no constituirá un local fijo de negocios en el sentido del párrafo 1, porque su existencia no tiene un grado cierto de permanencia." [párr. 17]

Párrafo 4

16. Este párrafo reproduce el párrafo 4 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE, con dos modificaciones de fondo, consistentes en la supresión de las palabras "entregar" y "entrega" en los apartados *a*) y *b*). La supresión de las palabras "entregar" y "entrega" significa que un "almacén" utilizado con ese fin constituirá un establecimiento permanente. Además, un "almacén comercial", en el que se alquile espacio a otras empresas, constituirá también un establecimiento permanente en el sentido del párrafo 2.

17. Se eliminan los términos "entregar" y "entrega" porque la presencia de existencia de mercancías para su rápida entrega facilita las ventas del producto y, por consiguiente, la obtención de beneficios en el país huésped por la empresa que cuenta con esa posibilidad. Existe una vinculación continua y, por lo tanto, la existencia de esa oferta de mercancías debe constituir un establecimiento permanente, dejando aparte la cuestión de determinar la parte adecuada de la renta atribuible a ese establecimiento permanente. Algunos miembros de países desarrollados discrepan con esa conclusión pues estiman que, como en casos normales

sólo se imputaría una pequeña parte de la renta a un establecimiento permanente cuya única actividad sea la entrega, este alejamiento de la Convención modelo de la OCDE será inútil.

18. La cuestión relativa a saber si el uso de locales para la "entrega de mercancías" se podía incorporar a los apartados *a*) y *b*) del párrafo 4, en calidad de actividad que no daría lugar a un establecimiento permanente, ha sido objeto de examen por el Grupo de Expertos por un largo tiempo, esencialmente porque la expresión "entrega de mercancías" figura en los apartados *a*) y *b*) del párrafo 4 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE. Se ha observado que muchos países en desarrollo habían convenido en elevar el umbral del establecimiento permanente, y que en casi el 75% de los acuerdos fiscales bilaterales concertados por países en desarrollo se había incluido la expresión "entrega de mercancías" en los apartados *a*) y *b*) del párrafo 4, como lo puso de manifiesto un estudio realizado en 1997. No se puede ignorar que la omisión de la expresión "entrega de mercancías" en los apartados *a*) y *b*) del párrafo 4 del artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas es uno de los atributos importantes que la distinguen de la Convención modelo de la OCDE. Por otra parte, se aduce que incluso si la entrega de mercancías se considera actividad que da lugar a un establecimiento permanente, serían muy exiguas las rentas que podrían atribuirse a esa actividad. Además, si se considera que la "entrega de mercancías" da lugar a un establecimiento permanente, las autoridades tributarias se inclinarían a tratar de imputar rentas a esa actividad, con independencia de que en realidad esa actividad las produjera o no. Ello podría conducir a litigios prolongados y estériles. E1 Grupo de Expertos no llegó a un consenso en cuanto a la enmienda de las disposiciones de los apartados *a*) y *b*) del párrafo 4 del artículo 5 a fin de incluir las palabras "entrega de mercancías" como actividad que no constituye un establecimiento permanente. Por ende, los Estados contratantes acaso quieran tener en cuenta estos puntos de vista divergentes cuando concierten acuerdos fiscales bilaterales.

19. E1 apartado *f*) se incorporó al párrafo 4 del artículo 5 en 1999. E1 apartado *f*) de la Convención modelo de la OCDE dispone que "el mantenimiento de un local fijo de negocios dedi

cado exclusivamente a una combinación de las actividades mencionadas en los apartados *a*) a *e*)" no es un establecimiento permanente "siempre que la actividad general del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar". La cuestión de incluir el apartado *f*) del párrafo 4 se volvió a examinar a instancias de un miembro de un país desarrollado. Algunos miembros respondieron que era administrativamente difícil atribuir rentas a las actividades especificadas en el párrafo 4 y que, por cuanto ninguna de las actividades descritas en los apartados *a*) a *e*) constituía por separado un establecimiento permanente, era difícil aceptar que su acumulación diera lugar a la creación de un establecimiento permanente.

20. La parte pertinente del comentario de la OCDE respecto del apartado *f*) del párrafo 4 dice como sigue:

> "... de acuerdo con el apartado *f*), las combinaciones de actividades mencionadas en los apartados *a*) a *e*) en el mismo local fijo de negocios no constituirá un establecimiento permanente, siempre que la actividad general del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar. En consecuencia, las disposiciones del párrafo 4 tienen por objeto impedir que una empresa de un Estado sea objeto de imposición en el otro Estado si realiza en ese otro Estado actividades que sean puramente preparatorias o auxiliares." [párr. 21]
>
> "Como ya se dijo en el párrafo 21 *supra*, el párrafo 4 tiene por objeto establecer excepciones a la definición general contenida en el párrafo 1 respecto de los locales fijos de negocios que se dedican a actividades de carácter preparatorio o auxiliar. Por lo tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado *f*) del párrafo 4, la circunstancia de que un local fijo de negocios combine cualquiera de las actividades mencionadas en los apartados *a*) a *e*) del párrafo 4 no significa por sí sola que exista un establecimiento permanente. Mientras la actividad combinada de ese local de negocios sea meramente preparatoria o auxiliar, se ha de considerar que no se ha constituido un establecimiento permanente. Esas combinaciones no se deben examinar con crite

> rios rígidos, sino que se han de considerar a la luz de las circunstancias del caso. E1 criterio del 'carácter preparatorio o auxiliar' se ha de interpretar del mismo modo que se establece para el mismo criterio en el apartado *e*). E1 apartado *f*) carece de importancia en el caso en que una empresa tenga establecidos varios locales fijos de negocios en el sentido de los apartados *a*) a *e*), siempre que estén separados entre sí, tanto desde el punto de vista local como de la organización, pues en ese caso cada local de negocios se ha de considerar por separado y en forma aislada para determinar si existe o no un establecimiento permanente. Los Estados que quieran autorizar una combinación de los elementos mencionados en los apartados *a*) a *e*), dejando de lado que se satisfaga o no el criterio del carácter preparatorio o auxiliar de esa combinación, podrán hacerlo mediante la supresión, en el apartado *f*), de las palabras 'siempre que la actividad del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar'." [párr. 27]

21. En relación con las actividades comerciales enumeradas en el párrafo 4, el comentario al párrafo 4 de la Convención modelo de la OCDE dice que se consideran "excepciones a la definición general enunciada en el párrafo 1" y que "no son establecimientos permanentes, aunque la actividad se realice por medio de un local fijo de negocios". El comentario de la OCDE subraya que "la característica común de esas actividades es que, en general, son actividades preparatorias o auxiliares" y que "las disposiciones del párrafo 4 tienen por objeto impedir que una empresa de un Estado sea gravada en el otro Estado, si realiza en este otro Estado actividades de carácter puramente preparatorio o auxiliar". El comentario de la OCDE dice, además, lo siguiente:

> "El apartado *a*) se refiere sólo al caso de que una empresa obtenga el uso de instalaciones destinadas a almacenar [o] exponer ... sus propios bienes o mercancías. El apartado *b*) se refiere al depósito de mercancías propiamente dicho y prevé que ese depósito, en sí, no se considerará como establecimiento permanente si se mantiene con fines de almacenamiento [o] exposición ... El apartado *c*)

comprende el caso en que unas existencias de bienes o mercancías pertenecientes a una empresa sean elaboradas por otra empresa, en nombre o por cuenta de la primera empresa mencionada. La referencia a la obtención de información hecha en el apartado *d*) tiene por objeto incluir el caso de una oficina periodística que no tenga otro fin que actuar como uno de los muchos 'tentáculos' de la entidad central; el eximir a una oficina de esa clase significa sólo ampliar el concepto de 'simple adquisición'." [párr. 22]

"El apartado *e*) prevé que no se considerará establecimiento permanente un local fijo de negocios mediante el cual la empresa ejerza únicamente una actividad que tenga para esa empresa un carácter preparatorio o auxiliar. La redacción de este apartado hace innecesaria una lista exhaustiva de excepciones. Además, el apartado prevé una excepción generalizada a la definición general del párrafo 1 y, en relación con este párrafo, ofrece un criterio más selectivo para determinar qué constituye establecimiento permanente. En grado considerable, limita esa definición y excluye de su ámbito, bastante amplio, algunas formas de organizaciones comerciales que, aunque realicen sus actividades por medio de un local fijo de negocios, no deberán considerarse como establecimientos permanentes. Se reconoce que ese local de negocios puede contribuir a la productividad de la empresa, pero los servicios que presta están tan lejos de contribuir a la obtención efectiva de beneficios que resulta difícil atribuir cualquier beneficio al local fijo de negocios de que se trate. Ejemplos son los locales fijos de negocios destinados únicamente a la publicidad o al suministro de información o a la investigación científica o a la ejecución de un contrato de patentes o conocimientos tecnológicos, si esas actividades tienen carácter preparatorio o auxiliar." [párr. 23]

"A menudo es difícil distinguir entre las actividades que tienen carácter preparatorio o auxiliar y las que no lo tienen. El criterio decisivo es determinar si las actividades del local fijo de negocios constituyen por sí mismas una parte esencial e importante de las actividades de la empresa

en su totalidad. Habrá que examinar cada caso separadamente. En cualquier caso, un local fijo de negocios cuya finalidad general sea idéntica a la finalidad general de toda la empresa no ejercerá una actividad preparatoria ni auxiliar. Cuando, por ejemplo, la ejecución de contratos de patentes y de conocimientos tecnológicos sea la finalidad de una empresa, un local fijo de negocios de esa empresa que ejerza tales actividades no podrá beneficiarse del apartado *e*). No podrá considerarse que un local fijo de negocios que tenga la función de dirigir una empresa o, incluso, sólo una parte de una empresa o de un grupo de empresas ejerce una actividad preparatoria o auxiliar, porque esa actividad de dirección supera tal nivel. Si las empresas con ramificaciones internacionales establecen lo que se llama una 'oficina de dirección' en los Estados en que mantienen filiales, establecimientos permanentes, representantes o concesionarios, y esa oficina ejerce funciones de supervisión y coordinación de todos los departamentos de la empresa situados en la región de que se trate, se considerará normalmente que existe un establecimiento permanente porque la oficina de dirección podrá considerarse como oficina en el sentido del párrafo 2. Cuando una gran empresa internacional haya delegado todas las funciones directivas en sus oficinas regionales de dirección, de forma que las funciones de la oficina central de la empresa se limiten a la supervisión general (las llamadas empresas policéntricas), las propias oficinas regionales de dirección tendrán que considerarse como 'centro administrativo' en el sentido del apartado *a*) del párrafo 2. La función de dirigir una empresa, aunque sólo comprenda una esfera determinada de las operaciones de esa empresa, constituye una parte esencial de sus operaciones comerciales y, por consiguiente, no puede considerarse en modo alguno como actividad de carácter preparatorio o auxiliar en el sentido del apartado *e*) del párrafo 4." [párr. 24]

"Puede constituirse también un establecimiento permanente si una empresa mantiene un local fijo de negocios a fin de suministrar piezas de repuesto a sus clientes para la

maquinaria suministrada a esos clientes, y de mantener y reparar esa maquinaria. Como esas organizaciones de servicios de posventa desempeñan un papel esencial e importante de los servicios de una empresa a sus clientes, sus actividades no serán simplemente auxiliares. El apartado *e*) se aplicará sólo si la actividad del local fijo de negocios se limita a las de carácter preparatorio o auxiliar. No ocurrirá así cuando, por ejemplo, el local fijo de negocios no sólo dé información, sino que proporcione también planes, etc., especialmente elaborados para los fines del cliente de que se trate. Tampoco ocurrirá así cuando un establecimiento de investigación se ocupe de la fabricación." [párr. 25]

"Además, el apartado *e*) determina claramente que las actividades del local fijo de negocios deben realizarse para la empresa. Un local fijo de negocios que preste servicios no sólo a su empresa sino también, directamente, a otras empresas, por ejemplo a otras sociedades de un grupo al que pertenezca la sociedad propietaria del local fijo, no quedará comprendido en el apartado *e*)." [párr. 26]

"No se considerará que los locales fijos de negocios mencionados en el párrafo 4 constituyen establecimientos permanentes mientras sus actividades se limiten a las funciones que son requisito previo para suponer que un local fijo de negocios no es un establecimiento permanente. Así ocurrirá aunque los contratos necesarios para establecer y realizar las actividades comerciales sean concertadas por los encargados de los propios locales de negocios. Los empleados de locales de negocios comprendidos en el párrafo 4, autorizados a concertar esos contratos, no se considerarán como representantes en el sentido del párrafo 5. Un caso concreto sería una institución de investigación cuyo director estuviera autorizado a concertar los contratos necesarios para el mantenimiento de la institución y que ejerciera esa facultad en el marco de las funciones de la institución. No obstante, existirá un establecimiento permanente si el local fijo de negocios que ejerza cualesquiera de las funciones enumeradas en el párrafo 4 las ejerce no sólo por cuenta de la empresa a que pertenezca sino también por

cuenta de otras empresas. Si, por ejemplo, una agencia de publicidad mantenida por una empresa se dedica también a actividades de publicidad para otras empresas, se considerará como establecimiento permanente de la empresa que la mantenga.” [párr. 28]

“Si se considera que un local fijo de negocios, de acuerdo con el párrafo 4, no es un establecimiento permanente, esta excepción se aplicará igualmente a la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo comercial del local de negocios al terminar las actividades de la empresa en esa instalación. ... Como, por ejemplo, la exposición de mercancías se encuentra exceptuada en los apartados *a*) y *b*), la venta de mercancías al terminar una feria o congreso se encuentra incluida en esta excepción. Naturalmente, la excepción no se aplica a la venta de mercancías que no hayan sido efectivamente expuestas en la feria o el congreso.” [párr. 29]

“Un local fijo de negocios utilizado tanto para actividades tipificadas como excepciones (párrafo 4) como para otras actividades se considerará como un solo establecimiento permanente y será sometido a imposición por ambos tipos de actividades. Así ocurrirá, por ejemplo, cuando un almacén dedicado a la entrega de mercancías se dedique también a las ventas.” [párr. 30]

Párrafo 5

22. Es principio generalmente aceptado que una empresa que encomienda a una persona que la represente en un Estado, se considera que, en ciertas condiciones, tiene un establecimiento permanente en ese Estado, incluso si la empresa no tiene un local fijo de negocios en dicho Estado en el sentido de los párrafos 1 y 2. El párrafo 5 reconoce al Estado el derecho de imposición si la persona que actúa en representación de la empresa es un representante dependiente y se reúnen otros requisitos. Los representantes dependientes, que pueden ser personas físicas o sociedades, son en general un establecimiento permanente de la empresa si realizan en nombre de ésta una de las actividades que consti

tuirían un establecimiento permanente conforme a la Convención modelo si la empresa misma realizara esa actividad.

23. Un representante dependiente es un "establecimiento permanente" sólo si sus poderes se usan en forma reiterada y no meramente en casos aislados. El comentario de la OCDE dice además lo siguiente:

> "... Además, las palabras 'poderes para concertar contratos en nombre de la empresa' no limitan la aplicación del párrafo a un representante que celebre contratos literalmente en nombre de la empresa; el párrafo se aplica igualmente al representante que celebre contratos vinculantes para la empresa incluso cuando esos contratos no se concierten realmente en nombre de la empresa. La facultad para contratar debe abarcar los contratos relacionados con operaciones que constituyan el negocio de la empresa. Carecería de pertinencia, por ejemplo, que esa persona estuviera facultada para contratar empleados de la empresa para ayudarle a realizar esas actividades en beneficio de la empresa o que estuviera facultada para celebrar, en nombre de la empresa, contratos similares relacionados con las operaciones internas únicamente. Además, esos poderes se han de ejercer habitualmente en el otro Estado, circunstancia que se ha de determinar en función de las realidades comerciales de la situación. Una persona autorizada a negociar todos los elementos y detalles de un contrato en forma vinculante para la empresa se puede considerar que ejerce esos poderes 'en ese Estado' incluso si el contrato es suscrito por otra persona en el Estado en el que la empresa esté situada. Como, en virtud del párrafo 4, el mantenimiento de un local fijo de negocios exclusivamente para los fines enumerados en dicho párrafo 4 no se considera que constituye un establecimiento permanente, la persona cuyas actividades se limitan a esos fines tampoco crea un establecimiento permanente." [párrs. 32 y 33]

24. Con la adición del apartado *b*) del párrafo 5, este párrafo se separa sustancialmente del párrafo 5 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo ámbito consideró el Grupo de

masiado restringido, porque limitaba el tipo de representante que se consideraría como constitutivo de un establecimiento permanente de una empresa no residente, haciendo que quedase sujeta a tributación en el país fuente. Algunos miembros de países en desarrollo señalaron que una fórmula restringida podría alentar la evasión fiscal, permitiendo que un representante que, en realidad, fuera dependiente, se presentase como si actuase por cuenta propia. El Grupo entendió que las palabras "poderes para concertar contratos en nombre de" del apartado *a*) del párrafo 5 del artículo 5 significaban que el representante tenía poderes legales para obligar a la empresa a efectos comerciales y no sólo a efectos administrativos (por ejemplo, la concertación de contratos de arrendamiento o de electricidad y energía).

25. El Grupo de Expertos entendió que el apartado *b*) del párrafo 5 se debía interpretar de modo tal que si todas las actividades relacionadas con ventas se realizaban fuera del Estado anfitrión y sólo la entrega, por medio de un representante, se realizaba en dicho Estado, esa situación no constituiría un establecimiento permanente. Sin embargo, puede haber establecimiento permanente si las actividades relacionadas con ventas (por ejemplo, publicidad o promoción) se realizan también en ese Estado en nombre del residente (con independencia de que corran de cuenta de la empresa o de sus representantes dependientes) y han contribuido a la venta de esos bienes o mercancías.

Párrafo 6

26. Este párrafo no corresponde a ninguna disposición de la Convención modelo de la OCDE. Se incluyó porque todo el Grupo opinaba que la definición de establecimiento permanente de la OCDE no era adecuada para ciertos aspectos del sector de los seguros. Algunos miembros de países en desarrollo señalaron que si un agente de seguros era independiente sus beneficios no serían gravables de conformidad con las disposiciones sugeridas en el párrafo 7 del artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas (basado en el párrafo 6 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE); y que si el agente era dependiente, no podría exigirse ningún impuesto, porque los agentes de seguros no tenían normalmente poderes para concertar con

tratos
como se requeriría en virtud de las disposiciones sugeridas en el apartado *a*) del párrafo 5 (basado en el párrafo 5 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE). Esos miembros expresaron la opinión de que el gravamen de los beneficios de los seguros en el país en que se pagasen las primas era conveniente y debía producirse cualquiera que fuese la condición del agente. En consecuencia, sugirieron que la Convención modelo de las Naciones Unidas incluyera una disposición especial sobre las empresas de seguros. Sin embargo, esa tributación se basa en la suposición de que la persona (empleado o representante), por medio de la cual se cobren las primas y se aseguren los riesgos, se encuentra en el país en que esté ubicado el riesgo.

27. Una vez alcanzado un acuerdo en cuanto al principio de incluir una disposición especial sobre seguros, las deliberaciones del Grupo se centraron principalmente en los casos que implicaban la representación por medio de "un agente independiente". Algunos miembros de países en desarrollo consideraron que sería conveniente estipular que en esos casos existía un establecimiento permanente, debido a la naturaleza del sector de los seguros, al hecho de que los riesgos estaban situados dentro del país que reivindicaba la competencia fiscal y la facilidad con que algunas personas podían, sin dedicarse exclusivamente a ello, representar a compañías de seguros "a título independiente", lo que dificultaba la distinción entre agentes dependientes e independientes de seguros. Algunos miembros de países desarrollados, en cambio, insistieron en que, en los casos en que intervenían agentes independientes, el trato que se diera al sector de los seguros no debería ser distinto del de actividades como la venta de bienes tangibles. Esos miembros señalaron también las dificultades que había para determinar la cifra total de negocios realizados cuando la actividad aseguradora estaba a cargo de varios agentes independientes dentro de un mismo país. En vista de la diferencia de enfoque, el Grupo acordó que el caso de la representación por medio de agentes independientes se dejara librado a las negociaciones bilaterales, en las que se podrían tomar en consideración los métodos utilizados para vender seguros y otras

características del sector de los seguros en los países de que se tratase.

Párrafo 7

28. La primera oración de este párrafo reproduce el párrafo 6 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE en su totalidad, con algunos cambios menores de redacción. El comentario del texto de la OCDE dice así:

> "Cuando una empresa de un Estado contratante realice operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, no podrá ser gravada en el otro Estado contratante por esas operaciones si el representante actúa en el desempeño ordinario de sus negocios ... Aunque es lógico que esa persona, que representa a una empresa distinta, no puede constituir un establecimiento permanente de la empresa extranjera, se ha insertado en el artículo el párrafo [7] para mayor claridad y precisión." [párr. 36]
>
> "Una persona sólo quedará comprendida en el ámbito del párrafo [7] —es decir, no constituirá un establecimiento permanente de la empresa en cuyo nombre actúe— si:
>
> *a*) Es independiente de la empresa, tanto jurídica como económicamente;
>
> *b*) Actúa en el desempeño ordinario de sus negocios al actuar por cuenta de la empresa." [párr. 37]
>
> "El que una persona sea independiente de la empresa que represente dependerá de la amplitud de las obligaciones que tenga con respecto a esa empresa. Cuando las actividades comerciales realizadas por esa persona para la empresa estén sometidas a las instrucciones detalladas o el control general de ésta, esa persona no podrá considerarse como independiente de la empresa. Otro criterio importante será el de que el riesgo empresarial sea soportado por la persona o por la empresa a la que esa persona represente. Una filial no se considerará dependiente de su sociedad principal únicamente porque esta empresa posea su capital

> en acciones. No puede decirse que las personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios si, en lugar de la empresa, esas personas ejercen actividades que, económicamente, corresponden a la esfera de la empresa y no a la de sus propias operaciones comerciales. Cuando, por ejemplo, un comisionista no se limite a vender los bienes o mercancías de la empresa en su propio nombre sino que actúe habitualmente, en relación con esa empresa, como representante permanente con poderes para concertar contratos, se considerará que es un establecimiento permanente en relación con esas actividades determinadas, ya que de esa forma actúa fuera del desempeño ordinario de sus propias actividades o negocios (es decir, los de un comisionista), a menos que sus actividades se limiten a las mencionadas al final del párrafo 5." [párr. 38]

29. En la edición de 1980 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, la segunda oración del párrafo 7 decía como sigue:

> "No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo." (Esta oración es una adición al párrafo correspondiente de la Convención modelo de la OCDE.)

30. Se consideró que el texto de esta oración daba lugar a situaciones anómalas. Había razón para estimar que, en su redacción actual, toda vez que el número de empresas para las cuales trabajara un representante independiente se redujera a una sola, la condición jurídica de ese representante pasaría a ser la de "representante dependiente". En 1999, se consideró necesario eliminar esa anomalía y esa duda mediante la siguiente reformulación de la segunda oración:

> "No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas in

dependientes, dicho representante no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo."

31. En el texto reformulado se aclara que para determinar que un representante no es un "representante independiente", será necesario tener en cuenta la totalidad de las relaciones comerciales y financieras entre la empresa y el representante que demostrarán que difieren de las que habría cabido esperar entre empresas independientes en condiciones de plena competencia. Por ende, en su redacción actual, el mero hecho de que el número de empresas para las cuales el representante se desempeñe en calidad de representante independiente se reduzca a una sola no hará que deje de ser un representante independiente para convertirse en un representante dependiente.

Párrafo 8

32. Este párrafo reproduce el párrafo 7 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE. El comentario al texto de la OCDE dice así:

> "Generalmente se admite que la existencia de una sociedad filial no convierte por sí sola a esa sociedad filial en establecimiento permanente de su sociedad principal. Esto se deriva del principio de que, a efectos fiscales, esa sociedad filial constituye una entidad jurídica independiente. Ni siquiera el hecho de que el comercio o los negocios realizados por la sociedad filial sean dirigidos por la sociedad principal convierte a esa sociedad filial en establecimiento permanente de la sociedad principal." [párr. 40]
>
> "Sin embargo, una sociedad filial constituirá un establecimiento permanente de su sociedad principal en las mismas condiciones previstas en el párrafo 5, en la medida aplicable a cualquier otra sociedad sin vinculación, es decir, si no puede considerarse como representante independiente en el sentido del párrafo 6 [7] y si tiene y habitualmente ejerce poderes para concertar contratos en nombre de la sociedad principal. Y los efectos serán los mismos

que en el caso de cualquier otra sociedad sin vinculación a la que se aplique el párrafo 5.” [párr. 41]

“Las mismas reglas se aplicarán a las actividades que realice una filial para cualquier otra filial de la misma sociedad.” [párr. 42]

Comentarios al capítulo III

TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS

Artículo 6

INGRESOS PROCEDENTES DE BIENES INMUEBLES

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 6 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 6 de la Convención modelo de la OCDE.

2. Al gravar los ingresos procedentes de los bienes inmuebles, el objeto debería ser gravar las utilidades y no los ingresos brutos; por lo tanto, deberían tenerse en cuenta los gastos realizados para obtener ingresos de esos bienes inmuebles, o de las actividades agrícolas o forestales. Sin embargo, este objetivo no debería impedir que se recurra a un impuesto de retención en la fuente sobre las rentas de los bienes raíces, basado en los ingresos brutos; en tal caso, al determinar la tasa del impuesto debe tenerse en cuenta que ha habido gastos. Por otra parte, si se usa un impuesto de retención en la fuente sobre las rentas brutas, sería igualmente satisfactorio que el propietario de los bienes raíces pudiera elegir que se gravaran los ingresos procedentes de los bienes inmuebles sobre una base neta con arreglo al impuesto ordinario sobre la renta. El artículo 6 no pretende impedir que un país que grave los ingresos obtenidos de la agricultura o de otros bienes inmuebles sobre una base estimada o análoga siga utilizando ese método.

3. Algunos miembros de países en desarrollo opinaron que la distribución de dividendos por una sociedad, a la que se hacía referencia en el párrafo 4 del artículo 13, se debía clasificar como ingreso derivado de bienes inmuebles y, por lo tanto, quedar abarcado por el artículo 6. Sin embargo, esta opinión no fue compartida por la mayoría de los miembros.

4. Se señaló que, en algunos países, una persona podía recibir ingresos (por lo común, ingresos en concepto de alquileres) derivados de bienes raíces cuando dicha persona, en lugar de ser propietaria del bien inmueble, tuviera acciones en una compañía propietaria del bien inmueble y dichas acciones le dieran derecho al uso o disfrute del bien raíz. Los Estados contratantes pueden ampliar el ámbito del artículo a fin de abarcar esos ingresos. También pueden ampliar el ámbito del artículo 22 para que las acciones de esas compañías se puedan gravar en la fuente.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 6

Párrafo 1

5. Este párrafo concede el derecho de gravar los ingresos por concepto de bienes raíces (incluidos los ingresos procedentes de la agricultura o la silvicultura) al Estado de la fuente, es decir, el Estado en que esté situado el bien de que se trate. Como dice el comentario a la Convención modelo de la OCDE, esta disposición se basa en "el hecho de que siempre hay una relación económica muy estrecha entre la fuente de ese ingreso y el Estado de la fuente".

6. El comentario de la OCDE observa lo siguiente: "Aunque los ingresos procedentes de la agricultura y la silvicultura se encuentran comprendidos en el artículo 6, los Estados contratantes pueden acordar en sus convenios bilaterales que esos ingresos sean considerados como ingresos comprendidos en el artículo 7. El artículo 6 se ocupa sólo de los ingresos que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante. Por consiguiente, no se aplica a los ingresos procedentes de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante del que el beneficiario sea residente en el sentido del artículo 4, ni de los situados en un tercer Estado; a esos ingresos se les aplicarán las disposiciones del párrafo 1 del artículo 21". [párr. 1]

Párrafo 2

7. La definición de "bienes inmuebles" contenida en este párrafo, según la cual esa expresión tendrá el sentido que corresponda con arreglo a la legislación del Estado contratante en que estén situados los bienes, tiene por objeto ayudar a evitar dificultades de interpretación al determinar si un activo o un derecho deben considerarse o no como bienes inmuebles. Además, el párrafo enumera algunos activos y derechos que, en todo caso, se considerarán comprendidos en la expresión. En cambio, el párrafo dispone que los buques, embarcaciones y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles. Como la Convención modelo de la OCDE, la Convención modelo de las Naciones Unidas no contiene ninguna disposición especial sobre los ingresos procedentes de deudas garantizadas con bienes inmuebles, cuestión que se trata en el artículo relativo a los intereses.

Párrafo 3

8. Este párrafo dispone que la norma general establecida en el párrafo 1 se aplicará cualquiera que sea la forma de utilización de los bienes inmuebles.

Párrafo 4

9. En el comentario a la Convención modelo de la OCDE se observa que este párrafo "aclara que las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplicarán también a los ingresos procedentes de los bienes inmuebles de empresas industriales, comerciales y de otra índole y a los procedentes de bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes". El comentario de la OCDE observa además que:

> "... el derecho de imposición del Estado de la fuente tiene prioridad sobre el del otro Estado y se aplica también cuando, en el caso de una empresa o de actividades de carácter no industrial o no comercial, los ingresos se obtienen sólo indirectamente de bienes inmuebles. Esto no impide que los ingresos procedentes de bienes inmuebles, cuando se obtengan por medio de un establecimiento permanente, sean considerados como ingresos de una

empresa, pero garantiza que esos ingresos de bienes inmuebles serán gravados en el Estado en que estén situados los bienes también en el caso de que esos bienes no sean parte de un establecimiento permanente situado en ese Estado. Hay que observar además que las disposiciones del artículo no prejuzgan la aplicación de la legislación interna en lo que se refiere a la forma en que deban gravarse los ingresos procedentes de bienes inmuebles." [párr. 4]

Artículo 7

BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se compone de algunas disposiciones del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE, o bien sin alteraciones o bien modificadas sustancialmente, y de algunas disposiciones nuevas.

2. Tiene aceptación general la norma de las transacciones en condiciones de plena competencia (norma de la independencia), incorporada al proyecto de convención modelo de la OCDE, de conformidad con la cual, los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente son los que ese establecimiento percibiría si fuese una entidad totalmente independiente que tratase con su oficina central como si fuera una empresa distinta y separada que actuara en las condiciones y vendiera a los precios corrientes en el mercado. Los beneficios atribuibles por esta vía serán normalmente los que arrojen los libros del establecimiento. Sin embargo, esta norma permite a las autoridades del país en que esté ubicado el establecimiento permanente rectificar la contabilidad de la empresa, a fin de que refleje adecuadamente los ingresos que el establecimiento habría obtenido si fuese una empresa independiente que tratase con su oficina central en condiciones de plena competencia. La aplicación de la norma de la independencia a la distribución de los beneficios entre la oficina central y su establecimiento permanente presupone que en la mayoría de los

países la legislación interna autoriza a hacer la determinación sobre la base del principio de la independencia.

3. La aplicación de la norma de la independencia es particularmente importante en relación con el complejo y difícil problema de las deducciones que se autorizarán al establecimiento permanente. En general, también se acepta que, al calcular los beneficios de un establecimiento permanente, se autoricen deducciones por los gastos, dondequiera que se realicen, atribuibles a las actividades de ese establecimiento permanente, incluidos los gastos de dirección y los gastos generales de administración. Además de los gastos que pueden considerarse ordinarios, existen ciertas categorías de gastos que pueden dar lugar a problemas especiales. Entre éstos se encuentran los intereses y las regalías, etc., que paga el establecimiento permanente a su oficina central por los préstamos, los derechos de patente cedidos por ésta al establecimiento permanente. Esas categorías incluyen además las comisiones (excepto el reembolso de gastos reales) por servicios concretos o por el ejercicio de servicios de dirección por parte de la empresa en beneficio del establecimiento. En esos casos, se considera que no debe permitirse deducir tales pagos al calcular los beneficios del establecimiento permanente. A la inversa, los pagos de ese tipo efectuados a un establecimiento permanente por la oficina central deberán excluirse de los beneficios del establecimiento permanente. Por otra parte, deberá permitirse deducir una parte proporcional adjudicable de esos pagos, por ejemplo los intereses y regalías pagados por la empresa a terceros. Para un examen más amplio del asunto, se pueden consultar los comentarios de la OCDE que se reproducen en el párrafo 19.

4. De conformidad con la Convención modelo de la OCDE sólo los beneficios atribuibles al establecimiento permanente deberían gravarse en el país fuente. En la Convención modelo de las Naciones Unidas se amplía este principio de atribución por la norma de la fuerza de atracción, que permite que la empresa, si realiza transacciones comerciales por medio de un establecimiento permanente situado en el país fuente, sea gravada por los beneficios comerciales obtenidos en ese país de transacciones realizadas fuera del establecimiento permanente. Cuando, como consecuencia del principio de la fuerza de atracción, los benefi

cios de una empresa que no sean directamente atribuibles al establecimiento permanente puedan gravarse en el Estado en que esté situado el establecimiento permanente, esos beneficios se determinarán de la misma forma que si fueran atribuibles directamente al establecimiento permanente.

5. La Convención modelo de las Naciones Unidas no reproduce el párrafo 5 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE, que reza como sigue: "No se podrán atribuir beneficios a un establecimiento permanente sólo porque éste adquiera bienes o mercancías para la empresa". El Grupo de Expertos no pudo llegar a un consenso respecto de si debían atribuirse beneficios a un establecimiento sólo porque éste adquiriera bienes para la empresa y, por consiguiente, decidió incluir en el artículo 7 una nota para indicar que la cuestión debería resolverse en negociaciones bilaterales. Varios miembros de países en desarrollo estimaron que ese párrafo se podría incluir si lo enmendaba de modo que contuviera una declaración en el sentido de que en el caso de un establecimiento permanente dedicado a la compra y a otras actividades, los beneficios obtenidos de las actividades de compra se atribuirían al establecimiento permanente. Otros miembros de países en desarrollo opinaron que se debía omitir la disposición porque, aunque la compra constituyese la única actividad de una empresa en el país fuente, podría existir un establecimiento permanente en ese país, y puesto que las actividades de compra podrían contribuir a la obtención de los beneficios generales de la empresa, una parte de esos beneficios se podría gravar en ese país. Los miembros de países desarrollados pensaron, en general, que era conveniente incorporar las disposiciones del párrafo 5 de la Convención modelo de la OCDE sin ninguna enmienda.

6. El comentario a la Convención modelo de la OCDE contiene las siguientes observaciones preliminares al artículo 7:

> "Este artículo es, en muchos aspectos, continuación y corolario del artículo 5 sobre la definición del concepto de establecimiento permanente. El criterio del establecimiento permanente se utiliza por lo común en los convenios internacionales sobre doble tributación para determinar si una clase determinada de ingresos debe gravarse o no en el país

en que se origina, pero el criterio no ofrece por sí solo una solución completa al problema de la doble tributación de los beneficios de las empresas ... [C]uando una empresa de un Estado contratante efectúe operaciones en el otro Estado contratante, las autoridades de este segundo Estado tendrán que formularse dos preguntas antes de gravar los beneficios de la empresa: la primera es si la empresa tiene un establecimiento permanente en su país; si la respuesta es afirmativa, la segunda pregunta será cuáles son los beneficios, en su caso, por los que deberá gravarse a ese establecimiento permanente. El artículo 7 se ocupa de las normas que se utilizarán para responder a esta segunda pregunta. Las normas para determinar los beneficios de una empresa de un Estado contratante que comercie con una empresa del otro Estado contratante cuando ambas empresas sean miembros del mismo grupo de empresas o se encuentren bajo el mismo control efectivo figuran en el artículo 9." [párr. 1]

"... La cuestión de determinar los criterios que se utilizarán para atribuir beneficios a un establecimiento permanente y de cómo distribuir los beneficios de las transacciones realizadas entre empresas que se encuentren bajo un mismo control ha tenido que tratarse en un número elevado de convenios de doble tributación, y es justo decir que las soluciones adoptadas se han ajustado generalmente a un modelo uniforme. Se reconoce, en general, que los principios esenciales en que se base ese modelo uniforme están bien fundados, y se ha creído suficiente volver a formularlos con algunas ligeras enmiendas y modificaciones orientadas principalmente a lograr mayor claridad. Los dos artículos incorporan algunas directrices. No establecen, ni podrían hacerlo teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión, una serie de normas precisas para resolver todos los problemas que pueden surgir cuando una empresa de un Estado obtiene beneficios en otro. El comercio moderno se organiza en una variedad infinita de formas, y sería completamente imposible, dentro de los límites bastante estrechos de un artículo de un convenio sobre la doble tributa

ción, detallar un conjunto exhaustivo de normas para resolver todos los problemas que puedan surgir. Sin embargo, como esos problemas pueden dar lugar o bien a una doble tributación sin mitigación alguna o bien a que ciertos beneficios escapen a la tributación, es más importante que las autoridades fiscales convengan en métodos mutuamente congruentes para resolver esos problemas, recurriendo, cuando corresponda, al procedimiento de acuerdo mutuo del artículo 25, en lugar de adoptar interpretaciones unilaterales de los principios básicos que hayan de aplicarse pese a las diferencias de opinión con otros Estados. A ese respecto, se examinarán *infra* los métodos para resolver algunos de los problemas que se plantean con más frecuencia." [párr. 2]

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 7

Párrafo 1

7. Este párrafo reproduce el párrafo 1 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE, con la adición de las cláusulas *b*) y *c*). En las deliberaciones que precedieron a la aprobación de este párrafo por el Grupo de Expertos, varios miembros de países en desarrollo expresaron su apoyo al principio de la fuerza de atracción, aunque preferían limitar la aplicación de esta norma a los beneficios de las empresas comprendidos en el artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE y no extenderla a las rentas del capital (dividendos, intereses y regalías) a las que se aplicaban otras disposiciones de los acuerdos. Esos miembros indicaron que, con arreglo a esa norma, la empresa no tributaría por las ventas efectuadas mediante comisionistas independientes ni por las actividades de compra. Algunos miembros de países desarrollados señalaron que se había comprobado que la norma de la fuerza de atracción no resultaba satisfactoria y se la había abandonado en los acuerdos fiscales recientemente concertados por ellos, por estimar que no convenía gravar los ingresos derivados de una actividad que no guardaba ninguna relación con el establecimiento y que no tenía en sí amplitud suficiente para constituir

un establecimiento permanente. Insistieron también en la incertidumbre que ese enfoque crearía entre los contribuyentes. Algunos miembros de países en desarrollo señalaron que el criterio propuesto de la fuerza de atracción eliminaba algunos problemas administrativos, pues hacía innecesario determinar si ciertas actividades estaban o no relacionadas con el establecimiento permanente o si los ingresos eran atribuibles a ese establecimiento. Esto se aplicaba sobre todo a transacciones realizadas directamente por la oficina central en el país, pero de índole análoga a las que realizaba el establecimiento permanente. Sin embargo, después de debatir la cuestión, se propuso que se limitara el principio de la "fuerza de atracción" para aplicarlo únicamente a las ventas de bienes o mercancías y a otras actividades comerciales en la forma siguiente: si una empresa tenía un establecimiento permanente en el otro Estado contratante para vender bienes o mercancías, las ventas de bienes o mercancías de tipo idéntico o análogo podrían gravarse en ese Estado, aunque no se efectuaran por conducto del establecimiento permanente; lo mismo ocurriría si el establecimiento permanente se utilizaba para otras actividades comerciales y se realizaban actividades idénticas o análogas sin ninguna relación con el establecimiento permanente.

8. Algunos miembros del Grupo de Expertos consideraron que el principio de la fuerza de atracción no se aplicaría cuando una empresa pudiera demostrar que las ventas o actividades comerciales se realizaban con fines distintos a los de acogerse a los beneficios del acuerdo. Se reconocía así que una empresa podía tener legítimas razones comerciales para abstenerse de realizar ventas u otras actividades de negocios por conducto de su establecimiento permanente.

9. El comentario a la disposición correspondiente de la Convención modelo de la OCDE dice lo siguiente:

> "Este párrafo se refiere a dos cuestiones. En primer lugar, reafirma el principio generalmente aceptado en los convenios para evitar la doble tributación de que una empresa de un Estado no deberá ser sometida a imposición en el otro Estado a no ser que efectúe operaciones en ese otro

Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. Se ha llegado a aceptar, en el ámbito de las cuestiones fiscales internacionales, que, hasta que una empresa de un Estado no instala un establecimiento permanente en el otro Estado, no debe considerarse realmente como participante en la vida económica de ese otro Estado hasta el punto de quedar sometida a la jurisdicción fiscal de ese otro Estado." [párr. 3]

"El segundo punto, que es el más importante, es que [en la segunda oración] se determina que, cuando una empresa realice operaciones por medio de un establecimiento permanente situado en el otro Estado, este Estado podrá gravar los beneficios de la empresa, pero sólo en la parte atribuible al establecimiento permanente; en otras palabras, que el derecho de gravar no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener de ese Estado de un modo que no sea por mediación del establecimiento permanente. En esta cuestión puede haber diferencias de opinión. Algunos países han estimado que, cuando una empresa extranjera ha establecido un establecimiento permanente en su territorio, se ha puesto a sí misma bajo su jurisdicción fiscal, hasta el punto de que pueden gravar justificadamente todos los beneficios que la empresa obtenga de su territorio, con independencia de que los beneficios provengan o no del establecimiento permanente o de otras actividades en ese territorio. Sin embargo, se considera preferible adoptar el principio contenido en la segunda oración del párrafo 1, es decir que el criterio de que los beneficios de las empresas no se gravarán a menos que exista un establecimiento permanente no deberá aplicarse a la empresa misma sino a sus beneficios. Por decirlo de otro modo, el principio establecido en la segunda oración del párrafo 1 se basa en la opinión de que, al gravar los beneficios que una empresa extranjera obtenga de un país determinado, las autoridades fiscales de ese país deberán considerar las distintas fuentes de los beneficios que esa empresa obtenga en su país y aplicar a cada una de ellas el criterio del establecimiento

permanente. Esto, naturalmente, sin perjuicio de las disposiciones de otros artículos." [párr. 5]

"En esta cuestión, sin duda, caben distintos puntos de vista, y como es una cuestión importante, puede ser útil exponer los argumentos en favor de cada uno." [párr. 6]

"Aparte de la cuestión general de la competencia fiscal, el principal argumento que comúnmente se alega en contra de la solución apuntada *supra* es que existe el riesgo de que pueda facilitar la evasión del impuesto. Esta solución, según ese argumento, podría permitir a una empresa crear en un país determinado un establecimiento permanente que no obtuviera beneficios ni pretendiera obtenerlos, sino que existiera sólo para supervisar una actividad comercial, quizá de carácter muy amplio, que realizase la empresa en ese país por medio de representantes independientes y de otros representantes análogos. Además, según ese argumento, aunque toda esa actividad comercial pudiera ser dirigida y organizada por el establecimiento permanente, podría ser difícil en la práctica probar que así ocurriría. Si las tasas impositivas fueran más altas en ese país que en el país en que estuviera situada la oficina principal, la empresa tendría un gran incentivo para procurar pagar los menores impuestos posibles en el otro territorio; la crítica principal de la solución preconizada *supra* es que podría proporcionar a la empresa un medio de lograr ese resultado." [párr. 7]

"Dejando aparte otra vez la cuestión de la debida extensión de la competencia fiscal, el principal argumento en favor de la solución propuesta es que conduce a una administración simple y eficiente y que se adapta más a la forma en que los negocios se realizan normalmente. La organización de la empresa moderna es muy compleja. En los países miembros de la OCDE hay un número considerable de sociedades, cada una de las cuales se dedica a una amplia variedad de actividades y realiza amplias operaciones comerciales en muchos países. Puede ocurrir que una sociedad de esa clase haya creado un establecimiento perma

nente en un segundo país y esté realizando un volumen considerable de operaciones por medio de ese establecimiento permanente en una clase determinada de manufacturas; que otra rama diferente de la misma sociedad esté vendiendo bienes o manufacturas muy diferentes en ese segundo país por medio de representantes independientes y que la sociedad puede tener razones totalmente legítimas para actuar así, basadas, por ejemplo, en el desarrollo histórico de sus actividades o en conveniencias comerciales. ¿Es conveniente que las autoridades fiscales insistan en tratar de investigar el elemento rentable de cada una de las transacciones realizadas por medio de representantes independientes, a fin de agregar esos beneficios a los del establecimiento permanente? Un artículo de esa índole podría perturbar gravemente los procesos comerciales ordinarios y, por consiguiente, no ser compatible con los propósitos de la Convención." [párr. 8]

"Indudablemente es cierto que puede producirse evasión fiscal sustrayendo clandestinamente beneficios del establecimiento permanente y que, en algunas ocasiones, será necesario vigilarlo, pero al examinar esta cuestión es necesario guardar el sentido de la proporción y tener en cuenta lo dicho *supra*. No se pretende, desde luego, autorizar prácticas abusivas de esa clase, ni proteger a ninguna empresa que esté incurriendo así en evasión fiscal de las consecuencias que tendría su descubrimiento por las autoridades fiscales competentes. Se reconoce plenamente que los Estados contratantes deben poder utilizar libremente todos los métodos de que dispongan para luchar contra la evasión fiscal." [párr. 9]

"Por las razones expresadas *supra*, se estima que no debe darse demasiada importancia al argumento de que la solución preconizada podría producir un aumento de la evasión fiscal por parte de las empresas extranjeras. Se concede mucha mayor importancia a la conveniencia de perturbar lo menos posible la organización comercial existente y de abstenerse de imponer demandas de información

a las empresas extranjeras que resulten innecesariamente onerosas." [párr. 10]

Párrafo 2

10. Este párrafo reproduce el párrafo 2 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE. En el debate sobre el párrafo, un miembro de un país desarrollado señaló que su país estaba teniendo algunas dificultades con determinaciones contradictorias de los beneficios debidamente atribuibles a un establecimiento permanente, especialmente en relación con los contratos "llave en mano". En virtud de un contrato de esta clase, un contratista convenía en construir una fábrica o una instalación análoga y ponerla en condiciones de funcionamiento; cuando la instalación estaba dispuesta, se entregaba al comprador, que podría comenzar entonces las operaciones. Los problemas fiscales internacionales se planteaban cuando un contratista residente en otro país había de encargarse de construir esa instalación. Las actividades de construcción en sí, realizadas en un país, constituían claramente un establecimiento permanente dentro de ese país si eran de duración suficiente. Los contratos llave en mano, sin embargo, implicaban muchas veces componentes distintos de las actividades ordinarias de construcción, incluidas la adquisición de bienes de capital, la prestación de servicios de arquitectura e ingeniería y el suministro de asistencia técnica. Se explicó que estos últimos elementos se terminaban a veces antes de comenzar realmente las actividades de construcción (y, por consiguiente, antes de la creación del establecimiento permanente en el lugar de la construcción), y a menudo fuera del país en que estaban situados el lugar de la construcción o el establecimiento permanente.

11. Así se planteaba la cuestión de determinar qué parte de los beneficios globales del contrato llave en mano era atribuible adecuadamente al establecimiento permanente, y, por lo tanto, gravable en el país en que éste estuviera situado. Un miembro de un país desarrollado dijo que conocía casos en que los países habían intentado atribuir la totalidad de los beneficios del contrato al establecimiento permanente. En su opinión, sin embargo, sólo los beneficios atribuibles a las actividades realizadas por el esta

blecimiento permanente debían gravarse en el país en que estuviera situado ese establecimiento, a menos que esos beneficios incluyeran elementos de renta tratados separadamente en otros artículos de la Convención y fueran gravables en consecuencia en ese país.

12. El Grupo reconoció que el problema descrito era un problema complejo y posiblemente controvertido, que implicaba muchas cuestiones relacionadas entre sí, como las normas sobre la fuente de la renta y las definiciones de establecimiento permanente y de beneficios de las empresas. El Grupo admitió que el problema podría examinarse durante las negociaciones bilaterales, pero no convino en una enmienda para resolverlo.

13. Algunos miembros del Grupo de Expertos opinaron que la última parte del párrafo 2 era muy restrictiva, pues, a su juicio, se refería sólo a las transacciones entre el establecimiento permanente y la oficina central y no tenía en cuenta las transacciones entre el establecimiento permanente y, por ejemplo, otros establecimientos permanentes de la misma empresa. A ese efecto, los Estados contratantes podrían considerar la siguiente variante a guisa de aclaración:

> "En cada Estado contratante se atribuirán a ese establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones."

14. Aunque no había duda de que la cuestión controvertida era la relativa a la imputación de los beneficios entre diferentes establecimientos permanentes, por oposición a la atribución de beneficios entre un establecimiento permanente y su oficina central, se aceptó en general que se debía expresar explícitamente la preocupación sentida por el Grupo de Expertos.

15. Como se observa en el párrafo 11 de los comentarios de la OCDE, el párrafo 2 en su redacción actual contiene la directriz central en que debe basarse la imputación de beneficios a un establecimiento permanente. El párrafo recoge la idea, generalmente contenida en los convenios bilaterales, de que los benefi

cios que deben atribuirse a un establecimiento permanente son los que hubiera obtenido ese establecimiento si, en lugar de tratar con su oficina central, hubiera tratado con una empresa totalmente distinta en las condiciones y los precios del mercado ordinario. Ello está en armonía con el principio de la independencia examinado en el comentario sobre el artículo 9. Normalmente, serán los mismos beneficios que cabe esperar que se determinarían por los métodos ordinarios de la contabilidad comercial. Como este principio se aplica también a la imputación de los beneficios que el establecimiento permanente pueda obtener de transacciones con otros establecimientos permanentes de la misma empresa, se ha de interpretar el actual párrafo 2 de modo que sea aplicable específicamente a esas situaciones. Tal como se lo interpreta, cuando una empresa de un Estado contratante realiza sus actividades comerciales en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, sería necesario imputar a ese establecimiento permanente los beneficios que podría obtener si fuera una empresa distinta que realiza las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, en régimen de plena competencia y en una relación enteramente independiente con la empresa de la que sea establecimiento permanente o con el otro establecimiento permanente de esa empresa.

16. Las partes pertinentes del comentario de la OCDE sobre este párrafo dicen como sigue:

> "… El principio de la independencia se aplica también a la imputación de utilidades que el establecimiento permanente pueda obtener de transacciones con otros establecimientos permanentes de la empresa; sin embargo, los Estados contratantes que consideren que el párrafo en su redacción actual no abarca concretamente estas transacciones más generales podrán, en sus negociaciones bilaterales, convenir en disposiciones más detalladas o enmendar el párrafo 2 para que rece como sigue:
>
> > 'Con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice sus actividades en el otro Estado contratante por

> medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a ese establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones.'" [párr. 11]

"En la mayoría de los casos, las autoridades fiscales de que se trate utilizarán la contabilidad comercial del establecimiento permanente —de la que se dispondrá comúnmente, aunque sólo sea porque una organización comercial bien administrada se ocupa normalmente de conocer la rentabilidad de sus sucursales— para determinar los beneficios que deban atribuirse a ese establecimiento. Excepcionalmente, puede no haber contabilidades separadas. ... Pero cuando existan esas contabilidades, constituirán naturalmente el punto de partida de todo proceso de ajuste, en el caso de que se requieran ajustes para calcular el volumen de beneficios debidamente atribuibles. Quizá deba subrayarse que la directriz contenida en el párrafo 2 no justifica el que las administraciones fiscales elaboren cifras hipotéticas de beneficios sin ninguna base; siempre será necesario partir de los datos reales del caso, tal como aparezcan en los registros comerciales del establecimiento permanente y ajustar como sea necesario las cifras de beneficios que arrojen esos datos." [párr. 12]

"Se plantea así la cuestión de saber en qué medida se ha de confiar en esa contabilidad cuando se base en acuerdos entre la oficina central y sus establecimientos permanentes (o entre los establecimientos permanentes mismos). Es obvio que esos acuerdos internos no constituyen contratos jurídicamente vinculantes. Sin embargo, las autoridades fiscales podrán aceptar esos libros en la medida en que los libros de contabilidad de la oficina central y de los establecimientos permanentes se lleven de manera simétrica en función de esos acuerdos, y de que esos acuerdos reflejen las funciones realizadas por las diferentes partes de la empresa. En ese sentido, no se podrá considerar que los

libros se llevan simétricamente si los valores de las transacciones o los métodos de imputación de los beneficios o gastos en los libros de los establecimientos permanentes no corresponden exactamente a los valores o métodos de imputación usados en los libros de la oficina central en cuanto a la moneda nacional o la moneda de cuenta en que la empresa contabilice sus transacciones. Sin embargo, cuando los libros de contabilidad se basen en acuerdos internos que plasmen arreglos puramente artificiales, en lugar de las funciones económicas reales de las diferentes partes de la empresa, habrá simplemente que ignorarlos y rectificarlos según proceda. Así ocurriría, por ejemplo, si a un establecimiento permanente dedicado a las ventas se le atribuyera, en virtud de un acuerdo interno de esa índole, la función de principal (que asumiera todos los riesgos y tuviera derecho a todos los beneficios de las ventas) cuando, en realidad, ese establecimiento permanente fuera sólo un intermediario o representante (que asumiera riesgos limitados y tuviera derecho únicamente a una participación limitada de los ingresos resultantes) o, a la inversa, cuando se le atribuyera la función de intermediario o representante cuando, en realidad, fuera un principal." [párr. 12.1]

"A ese respecto, hay que observar también que el principio formulado en el párrafo 2 está sometido a las disposiciones contenidas en el párrafo 3, especialmente en lo que se refiere al trato de los pagos que, con el nombre de intereses, cánones, etc., haga un establecimiento permanente a su oficina central en contrapartida de préstamos o de derechos de patente concedidos por ésta al establecimiento permanente ..." [párr. 12.2]

"Aun cuando un establecimiento permanente pueda presentar una contabilidad detallada que pretenda reflejar los beneficios obtenidos de sus actividades, todavía puede ser necesario que las autoridades fiscales del país de que se trate rectifiquen esa contabilidad de conformidad con el principio de la independencia ... Un ajuste de esa ley puede ser necesario, por ejemplo, porque se hayan facturado mercancías de la oficina central al establecimiento permanente

a precios que no se ajusten a ese principio, y por consiguiente se hayan desviado beneficios del establecimiento permanente a la oficina central, o viceversa." [párr. 13]

"En esos casos, normalmente resultará apropiado sustituir los precios utilizados por los precios en el mercado ordinario de las mismas mercancías o de otras análogas, suministradas en las mismas condiciones o en otras análogas. Evidentemente, el precio a que puedan adquirirse las mercancías en el mercado libre variará con la cantidad requerida y los plazos de entrega; esos factores habrán de tenerse en cuenta al decidir el precio de mercado libre que se utilizará. Quizá baste decir aquí que a veces puede haber razones comerciales muy atendibles para que una empresa facture sus mercancías a precios inferiores a los del mercado ordinario; ese puede ser, por ejemplo, un método comercial perfectamente normal para lograr una posición competitiva en un mercado nuevo y, en tal caso, ello no deberá considerarse como prueba de un intento de desviar beneficios de un país a otro. También pueden surgir dificultades en el caso de bienes amparados por patentes producidos por una empresa, que se vendan por medio de sus establecimientos permanentes; si en esas circunstancias no existe un precio de mercado libre y se considera que las cifras de la contabilidad son insatisfactorias, puede ser necesario calcular los beneficios del establecimiento permanente por otros métodos, por ejemplo, aplicando un porcentaje medio de beneficios brutos a la cifra de negocios del establecimiento permanente y deduciendo luego de las cifras así obtenidas el importe exacto de los gastos efectuados. Evidentemente, pueden surgir muchos problemas especiales de esta clase en casos concretos, pero la norma general debe ser siempre que los beneficios atribuidos a un establecimiento permanente se basen en la contabilidad de ese establecimiento en la medida en que se disponga de cuentas que correspondan a los hechos reales. Si las cuentas disponibles no corresponden a la realidad, habrá que elaborar una nueva contabilidad o rectificar la original, y para este fin se utilizarán las cifras del mercado libre." [párr. 14]

"Muchos Estados consideran que se producen beneficios imponibles cuando un bien, sea o no cosa vendible, que forme parte del activo comercial de un establecimiento permanente situado en un territorio se transfiera a un establecimiento permanente o a la oficina central de la misma empresa, situados en el otro Estado. El artículo 7 permite a esos Estados gravar los beneficios que se consideren obtenidos en relación con esa transferencia. Esos beneficios podrán determinarse como se indica a continuación. En los casos en que se produce esa transferencia, sea o no permanente, se plantea la cuestión de saber cuándo se realizan los beneficios gravables. En la práctica, cuando el bien tiene un valor de mercado importante y probablemente se consignará en el balance del establecimiento permanente importador u otra parte de la empresa después del ejercicio fiscal en el cual se produjo la transferencia, los beneficios gravables, en cuanto a la empresa en su conjunto, no necesariamente se realizarán en el ejercicio fiscal en que se hizo la transferencia. Sin embargo, el mero hecho de que el bien salga del ámbito de una jurisdicción fiscal puede dar lugar a imposición de las ganancias obtenidas que sean atribuibles a dicho bien, pues el concepto de realización de los beneficios depende del ordenamiento jurídico de cada país." [párr. 15]

"Cuando los países en los cuales realizan su giro los establecimientos permanentes gravan los beneficios derivados de una transferencia interna tan pronto ésta se produce, incluso cuando los beneficios no se realizan hasta un ejercicio financiero subsiguiente, inevitablemente habrá un desfase entre el momento en que se pague el impuesto en el extranjero y el momento en que se pueda tenerlo en cuenta en el país en el cual esté situada la oficina central de la empresa. Ese desfase plantea un problema grave, especialmente cuando un establecimiento permanente transfiere activos fijos o —en el caso de su liquidación— todo su equipo operativo a otro componente de la empresa de la cual forma parte. En esos casos, incumbe al país donde esté situada la oficina central encontrar, caso por caso, una so

lución bilateral con el país receptor cuando haya un riesgo importante de tributación excesiva ...” [párr. 15.1]

“Otro problema importante respecto de la transferencia de bienes, por ejemplo, los préstamos incobrables, se plantea en relación con la banca internacional. Las deudas se pueden transferir, por razones de supervisión y de financiación, de la sucursal a la casa matriz o de sucursal a sucursal dentro del mismo banco. Esas transferencias no se deben reconocer cuando no es razonable estimar que se hacen por razones comerciales válidas o que habrían ocurrido entre empresas independientes, por ejemplo, cuando se hacen exclusivamente con fines tributarios, a fin de elevar al máximo la desgravación a la que puede acogerse el banco. En esos casos, se ha de entender que las transferencias no se hicieron entre empresas enteramente independientes y, por lo tanto, no habrían afectado la cuantía de los beneficios que esa empresa independiente podría haber obtenido en una relación de plena competencia con la empresa de la que sea establecimiento permanente.” [párr. 15.2]

“Sin embargo, puede haber un mercado comercial para la transferencia de esos préstamos de un banco a otro y las circunstancias de la transferencia interna puedan ser similares a las que cabría esperar entre bancos independientes. Un ejemplo de esa transferencia puede ser el caso de que un banco haya cerrado una sucursal en el extranjero y haya tenido, por lo tanto, que transferir las deudas correspondientes, ya sea a la casa matriz o a otra sucursal. Otro ejemplo podría ser la apertura de una nueva sucursal en un país y la transferencia posterior a ésta, exclusivamente por razones comerciales, de todos los préstamos que la casa matriz u otras sucursales hubieran otorgado previamente a los residentes de ese país. Debería considerarse que esas transferencias (en la medida en que se las reconozca a los efectos fiscales) se han hecho al valor de mercado libre de la deuda en la fecha de la transferencia. Debe haber alguna desgravación cuando se calculan los beneficios del establecimiento permanente porque, entre entidades separadas, el valor de la deuda en la fecha de la transferencia es el que se

habría tenido en cuenta para determinar el precio por cobrar y los principios de una sana contabilidad requieren que se modifique el valor en libros del activo a fin de ajustarlo a los valores de mercado. (Esta cuestión se examina con más detenimiento en el informe del Comité de Asuntos Fiscales, titulado 'Attribution of Income to Permanent Establishments'.)" [párr. 15.3] [Reproducido en el volumen II de la Convención modelo de la OCDE, pág. R(13)-1.]

"Cuando se transfieren préstamos incobrables, a fin de obtener así una ventaja tributaria completa, pero no excesiva, por el quebranto correspondiente, es importante que las dos jurisdicciones de que se trate lleguen a un acuerdo para establecer el régimen de desgravación. En esos casos, se debe determinar si el valor de transferencia, en la fecha de la transferencia interna, fue resultado de un juicio erróneo sobre la solvencia del deudor, o si el valor en esa fecha reflejaba un juicio atinado al respecto de la solvencia del deudor en ese momento. En el primer caso, puede ser apropiado que el país de la sucursal que transfiere limite la desgravación a la pérdida real sufrida por el banco en su conjunto, y que el país receptor no grave la aparente ganancia subsiguiente. Sin embargo, cuando el préstamo se ha transferido por razones comerciales, de una parte a otra del banco y, tras un cierto tiempo, ha habido aumento de su valor, la sucursal que transfiere debe, por lo común, obtener la ventaja tributaria de acuerdo con el valor real en el momento de la transferencia. La situación es algo diferente cuando la entidad receptora es la casa matriz de un banco en un país de crédito, porque típicamente el país de crédito gravará al banco sobre sus beneficios en todo el mundo y, por lo tanto, desgravará en función de la pérdida total sufrida por el préstamo entre el momento en que éste se otorgó y el momento en que se lo liquidó. En ese caso, la sucursal que transfiere se ha de beneficiar de la desgravación por el plazo durante el cual el préstamo estuvo en su poder con referencia a los principios enunciados *supra.* El país de la casa matriz, a su vez, se beneficiará de la desgravación

por doble tributación otorgando un crédito por el impuesto pagado por la sucursal en el país anfitrión." [párr. 15.4]

Párrafo 3

17. La primera oración del párrafo 3 del artículo 7 reproduce la totalidad del texto del párrafo 3 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE. El resto del párrafo se compone de nuevas disposiciones formuladas por el Grupo de Expertos. Esas disposiciones procedían de una propuesta formulada por miembros de países en desarrollo, que estimaron que sería útil incluir todas las definiciones y aclaraciones necesarias en el texto para ayudar a los países en desarrollo no representados en el Grupo. Algunos de esos miembros estimaron también que en el texto de un acuerdo fiscal bilateral debían incluirse disposiciones que prohibieran la deducción de algunos gastos, para que los contribuyentes conocieran plenamente sus obligaciones fiscales. Durante el debate se señaló que las adiciones al texto de la OCDE asegurarían que el establecimiento permanente pudiera deducir intereses, regalías y otros gastos efectuados por la oficina central por cuenta del establecimiento. El Grupo convino en que, si las facturas de la oficina central incluían todos los costos, tanto directos como indirectos, no debería haber otra asignación de gastos de dirección y de administración a esa oficina, ya que ello produciría una duplicación de tales cargos al hacer la transferencia entre la oficina central y el establecimiento permanente. Se señaló que era importante determinar la forma en que se fijaban los precios y los elementos de costo que éstos incluían. Cuando se utilizara un precio internacional al por mayor, ese precio incluiría normalmente los costos indirectos. Hubo acuerdo general en el Grupo en que debía evitarse toda duplicación de costos y gastos.

18. Los beneficios comerciales de una empresa en un Estado contratante son gravables sólo en ese Estado, a menos que la empresa realice su giro en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en este último. Los beneficios y ganancias de ese giro se calcularán deduciendo todos los gastos imputables a la actividad comercial, distintos de los gastos de capital, que actualmente no son deducibles, o de los gastos de naturaleza personal o extracomercial que no se puedan

atribuir al giro de la empresa. Por lo común, muchos países, cuando consideran la cuestión de la deducibilidad de los gastos comerciales, aplican el criterio de que esos gastos sean entera, exclusiva y necesariamente para los efectos de la actividad comercial de que se trate. El objetivo básico a este respecto es garantizar que los gastos reclamados como deducción al determinar los beneficios gravables sean pertinentes, imputables y necesarios para realizar las operaciones comerciales. Debe haber un nexo entre el gasto y la actividad comercial, de modo que el gasto realizado esté justificado por razones comerciales atendibles o para facilitar el giro de la empresa. Una vez que se determina que una partida es deducible conforme a los criterios precedentes, se debe determinar si existen disposiciones legislativas específicas que establezcan un tope monetario o de otra índole a la deducibilidad de los gastos comerciales, pues de lo contrario habrá que considerar todas las reclamaciones de gastos deducibles, sin reparar en la razonabilidad de una cuantía o en su incidencia sobre la rentabilidad de las operaciones comerciales.

19. Resulta pertinente para el texto de las Naciones Unidas el comentario de la OCDE al párrafo 3 del artículo 7, que dice así:

> "Este párrafo aclara, en relación con los gastos de un establecimiento permanente, la directriz general establecida en el párrafo 2. El párrafo reconoce específicamente que, al calcular los beneficios de un establecimiento permanente, deben tenerse en cuenta los gastos contraídos para los fines de ese establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar donde se hayan realizado. Es evidente que, en algunos casos, será necesario estimar o calcular por medios convencionales el importe de los gastos que deban tenerse en cuenta. Por ejemplo, en el caso de gastos generales de administración contraídos en la oficina central de la empresa, puede ser oportuno computar una parte proporcional basada en la relación existente entre la cifra de negocios del establecimiento permanente (o quizás sus beneficios brutos) y la de toda la empresa. Con esta reserva, se estima que el importe de los gastos que deben tenerse en cuenta como contraídos para los fines del establecimiento perma

nente será el importe real de esos gastos. La deducción que pueda practicar el establecimiento permanente por cualesquiera gastos de la empresa que se le atribuyan no dependerá de su reembolso efectivo por éste." [párr. 16]

"Se ha sugerido, a veces, que la necesidad de reconciliar los párrafos 2 y 3 creaba dificultades prácticas, pues el párrafo 2 disponía que los precios entre el establecimiento permanente y la oficina central por lo común se debían fijar en el régimen de plena competencia, atribuyendo a la entidad que hacía la transferencia el tipo de beneficio que podría haber obtenido si hubiera tratado con una empresa independiente, en tanto que la redacción del párrafo 3 sugería que la deducción de los gastos realizados para los establecimientos permanentes debían ser las cuantías reales de esos gastos, por lo común sin la adición de un elemento en concepto de beneficio. En verdad, si bien la aplicación del párrafo 3 puede plantear algunas dificultades prácticas, especialmente en relación con los principios de la empresa separada y de la independencia en que se sustenta el párrafo 2, no existe diferencia de principio entre ambos párrafos. El párrafo 3 indica que, al determinar los beneficios de un establecimiento permanente, ciertos gastos se podrán considerar en la categoría de deducciones, en tanto que el párrafo 2 dispone que los beneficios determinados de conformidad con la norma contenida en el párrafo 3 respecto de la deducción de gastos deben ser los que habría obtenido una empresa separada y distinta dedicada a las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones. Por lo tanto, si bien el párrafo 3 establece una norma para determinar los beneficios del establecimiento permanente, el párrafo 2 exige que los beneficios determinados de ese modo correspondan a los beneficios que habría obtenido una empresa separada e independiente." [párr. 17]

"Al aplicar estos principios a la determinación práctica de los beneficios de un establecimiento permanente, se puede plantear la cuestión de saber si un determinado costo en que ha incurrido una empresa se puede considerar auténticamente en calidad de gasto realizado a los efectos del

establecimiento permanente, teniendo presente los principios de la empresa separada e independiente que estatuye el párrafo 2. Aunque, en general, las empresas independientes buscan en sus negocios obtener un beneficio y, cuando se transfieren bienes o se prestan servicios, cobrarán los precios del mercado libre, habrá también circunstancias en las cuales no se podrá considerar que un bien o servicio determinado se habría podido obtener de una empresa independiente, o en las que las empresas independientes podrán convenir en compartir los gastos de una actividad realizada en común para su mutuo beneficio. En esas circunstancias especiales, bien puede ser apropiado considerar que los gastos pertinentes realizados por la empresa han sido gastos realizados para el establecimiento permanente. La dificultad surge cuando se trata de distinguir entre estas circunstancias y los casos en los cuales un gasto realizado por una empresa no se ha de considerar como gasto del establecimiento permanente, y el bien o servicio pertinente se ha de considerar, en virtud del principio de las empresas separadas e independientes, que ha sido transferido entre la oficina central y el establecimiento permanente a un precio que incluye un elemento de beneficio. La cuestión que se ha de resolver es la de si la transferencia interna de bienes y servicios, sea temporaria o definitiva, es de la misma índole que las transferencias en las cuales la empresa, en el giro ordinario de sus negocios, habría cobrado a un tercero un precio en régimen de plena competencia, esto es, incluyendo por lo común en el precio de venta un margen apropiado de beneficio." [párr. 17.1]

"Por otra parte, la respuesta a dicha interrogante será afirmativa si el gasto se realizó inicialmente para desempeñar una función cuyo objetivo directo es vender un bien o prestar un servicio concreto y realizar un beneficio por medio de un establecimiento permanente. Por el otro lado, la respuesta será negativa si, conforme a los hechos y circunstancias del caso, se tiene la impresión de que el gasto se realizó inicialmente al desempeñar una función cuyo objetivo esencial es racionalizar los gastos generales de

la empresa o aumentar de alguna manera sus ventas." [párr. 17.2]

"Cuando los bienes están destinados a la reventa, sean bienes terminados, materias primas o bienes semiterminados, habitualmente será apropiado aplicar las disposiciones del párrafo 2, y la parte de la empresa que suministre esos bienes se verá atribuido un beneficio, cuantificado mediante la aplicación de los principios de independencia. Pero incluso en este caso puede haber excepciones. Por ejemplo, podría darse el caso de que los bienes no se suministren para reventa, sino para una utilización temporaria en el giro de la empresa, de modo que sea apropiado que dos componentes de la empresa que comparten el uso de esos bienes carguen sólo con su parte de los costos, por ejemplo, cuando se trata de maquinaria, en que los costos de la amortización guardan relación con su uso por cada una de estas partes de la empresa ..." [párr. 17.3]

"En el caso de derechos intangibles, las normas sobre las relaciones entre empresas del mismo grupo (por ejemplo, el pago de regalías o los regímenes de participación en los gastos) no se pueden aplicar a las relaciones entre componentes de la misma empresa. En verdad, puede ser sumamente difícil imputar la 'propiedad' del derecho intangible solamente a un componente de la empresa y sostener que este componente de la empresa debe percibir regalías de los demás componentes, como si fuera una empresa independiente. Por cuanto sólo existe una entidad jurídica, es imposible imputar la propiedad jurídica a un componente determinado de la empresa, y desde el punto de vista práctico muchas veces será difícil imputar los gastos de creación exclusivamente a una parte de la empresa. Por lo tanto, acaso sea preferible que los gastos de creación de derechos intangibles se consideren imputables a todas las partes de la empresa que los utilicen, y que se interprete que han sido realizados en beneficio de los diversos componentes de la empresa a los que a consecuencia corresponden. En esas circunstancias, sería apropiado imputar los gastos reales de creación de esos derechos intangibles a las diver

sas partes de la empresa, sin añadir ningún margen en concepto de beneficio o regalía. Cuando procedan de ese modo, las autoridades fiscales han de tener presente que las consecuencias perjudiciales que pueden derivarse de una actividad de investigación y desarrollo (por ejemplo, la responsabilidad por los productos y los daños al medio ambiente) también se imputarán a los diversos componentes de la empresa, con lo cual, por lo tanto se dará lugar, cuando corresponda, a una partida compensatoria." [párr. 17.4]

"La esfera de los servicios es una esfera en la cual bien se pueden plantear dificultades para determinar si, en un caso determinado, un servicio se debe facturar a los diversos componentes de una sola empresa a su costo real o a su costo real más un margen que represente el beneficio para la parte de la empresa que presta el servicio. El giro de la empresa o de parte de ella puede consistir en la prestación de esos servicios, que pueden estar sujetos a un precio ordinario. En ese caso, por lo común será apropiado cobrar por un servicio la misma tarifa que se cobra al cliente externo." [párr. 17.5]

"Cuando la actividad principal de un establecimiento permanente es prestar ciertos servicios a la empresa a la que pertenece, y cuando estos servicios brindan una ventaja verdadera a la empresa y sus costos representan una parte importante de los gastos de la empresa, el país receptor puede exigir que se incluya en los costos un margen en concepto de beneficio. Dentro de lo posible, el país receptor deberá tratar entonces de evitar soluciones esquemáticas y de determinar el valor de esos servicios según las circunstancias de cada caso." [párr. 17.6]

"Sin embargo, es más común que la prestación de servicios sea sólo una parte de la actividad general de gestión de la sociedad en su conjunto, por ejemplo, cuando la empresa tiene establecido un sistema común de formación del que se benefician los empleados de todos sus componentes. En ese caso, muchas veces sería apropiado considerar que el costo de la prestación del servicio forma parte de

los gastos administrativos generales de la empresa en su conjunto, que se han de imputar en régimen de costo real a las diversas partes de la empresa, en la medida en que se realicen gastos en beneficio de esa parte de la empresa, sin que haya un margen que represente el beneficio para otra parte de la empresa." [párr. 17.7]

"Se deben tener en cuenta factores especiales cuando se trata de los pagos que con el nombre de intereses, el establecimiento permanente hace a la oficina central en relación con préstamos que ésta le ha otorgado. En ese caso, el problema principal no es tanto el de si existe una relación de deudor y acreedor dentro de la misma entidad jurídica como el de determinar si se ha de cobrar un tipo de interés determinado en régimen de plena competencia. Ello se debe a lo siguiente:

– Desde el punto de vista jurídico, la transferencia de capital contra el pago de intereses y la obligación de amortizar el total del principal en la fecha de vencimiento es realmente un acto jurídico formal incompatible con la auténtica naturaleza jurídica del establecimiento permanente;

– Desde el punto de vista económico, las deudas y créditos internos bien pueden no existir, porque si la empresa se financia exclusiva o fundamentalmente con capital social, no se le debe permitir que deduzca intereses que manifiestamente no ha tenido que pagar. Aunque se ha de admitir que los débitos y créditos simétricos no distorsionarán los beneficios globales de la empresa, bien puede haber cambios arbitrarios en los resultados parciales." [párr. 18]

"Si los créditos que obtuvo la oficina central de una empresa se usaron exclusivamente para financiar su giro o clara y exclusivamente la actividad de un determinado establecimiento permanente, el problema se reduciría a un problema de capitalización insuficiente del usuario real del principal de esos préstamos. En verdad, los préstamos contraídos por la oficina central de una empresa atienden por

lo común a sus propias necesidades sólo en cierta medida, pues el resto del dinero tomado en préstamo sirve de capital básico para sus establecimientos permanentes." [párr. 18.1]

"El enfoque que se había sugerido previamente en el presente Comentario, a saber, la distribución directa e indirecta de los cargos reales por deudas, no resultó una solución práctica, en particular porque era improbable que se aplicara de manera uniforme. Además, es bien sabido que la atribución indirecta de los cargos totales en concepto de pagos de intereses, o del saldo de los intereses que restan después de ciertas imputaciones directas, tropieza con dificultades prácticas. Es bien sabido, además, que la imputación directa del gasto total por concepto de intereses acaso no refleje con exactitud el costo de financiación del establecimiento permanente, porque el contribuyente puede controlar dónde se asientan los préstamos y acaso haya que introducir ajustes para reflejar la realidad económica." [párr. 18.2]

"En consecuencia, ... sería preferible buscar una solución viable que tenga en cuenta una estructura de capital apropiada tanto para la empresa como para las funciones realizadas. Por esa razón, se debe mantener, en general, la prohibición de las deducciones por obligaciones por pagar y por cobrar internas, con la reserva de los problemas especiales de los bancos que se mencionan *infra*." [párr.18.3] (Esta cuestión se examina con más detenimiento en los informes del Comité de Asuntos Fiscales titulados 'Attribution of Income to Permanent Establishments' y 'Thin Capitalization'.)[13]

"Se reconoce, sin embargo, que intervienen factores especiales cuando se trata de pagos de intereses hechos por diferentes partes de una empresa financiera (por ejemplo, un banco) a las demás por concepto de anticipos, etc. (por

[13] Ambos informes se reproducen en el volumen II de la Convención modelo de la OCDE, págs. R(13)-1 y R(4)-1 respectivamente.

oposición a las asignaciones de capital a esas partes de la empresa), habida cuenta de que hacer y recibir anticipos son actividades estrechamente vinculadas con el giro ordinario de una empresa de esa índole ...” [párr. 19]

“Otra cuestión ... [es la relativa a saber] si se ha de considerar que una parte de los beneficios totales de una empresa se deriva del ejercicio de una buena gestión. Cabe considerar el caso de una sociedad cuya oficina central se encuentre en un país, pero que ejerza todas sus actividades industriales o comerciales por medio de un establecimiento permanente situado en otro país. En el caso extremo podría suceder que únicamente las reuniones de la junta directiva se celebrasen en la oficina central y que todas las demás actividades de la sociedad, excepto las jurídicas y puramente formales se ejerciesen en el establecimiento permanente. En este caso, efectivamente podría sostenerse que por lo menos una parte de los beneficios de la totalidad de la empresa se debían a la acertada gestión y visión comercial de los administradores, y que esa parte de los beneficios de la empresa debía imputarse por tanto, al país donde se encontrase la oficina central. Si la sociedad hubiera sido administrada por un organismo de gestión, no cabe duda de que este organismo habría exigido una remuneración por sus servicios, remuneración que podría haber consistido en un simple porcentaje de los beneficios de la empresa. Pero también aquí, cualquiera que sean las ventajas teóricas de este método, consideraciones prácticas importantes se oponen a su adopción. En el caso descrito, los gastos de gestión serían, sin duda, deducidos de los beneficios del establecimiento permanente conforme a las disposiciones del párrafo 3, pero si se considera el problema en su conjunto, no parece que haya razones suficientes para ir más lejos deduciendo y teniendo en cuenta una cifra teórica por ‘beneficios debidos a la gestión’. En supuestos idénticos al caso extremo mencionado *supra*, al determinar los beneficios imponibles del establecimiento permanente no deberá tenerse en cuenta ninguna cifra ficticia por concepto de beneficios debidos a la gestión.” [párr. 21]

"Evidentemente, puede suceder que los países en que ha sido usual imputar una parte de los beneficios totales de una empresa a su oficina central a título de beneficios debidos a una buena gestión deseen mantener esa práctica. Ninguna disposición de1 artículo se los impide. Sin embargo, de lo dicho en el párrafo anterior se deduce que un país donde se encuentre un establecimiento permanente no estará obligado en absoluto, al calcular los beneficios imputables a ese establecimiento, a deducir una suma que pretende representar una parte proporcional de los beneficios de gestión atribuibles a la oficina central." [párr. 22]

"Es muy posible que el país donde se encuentre la oficina central de una empresa impute a esa oficina un porcentaje de los beneficios de la empresa en concepto sólo de buena gestión, mientras que el país donde esté situado e1 establecimiento permanente no lo haga y, como consecuencia, el total de los beneficios imponibles en los dos países sea mayor de lo que debiera ser. En estos casos, el país donde se encuentre la oficina central de la empresa deberá tomar la iniciativa y efectuar los ajustes necesarios al calcular los impuestos exigibles en ese país para que no se produzca una doble imposición." [párr. 23]

"Generalmente existe o se puede elaborar una contabilidad apropiada para cada parte o sector de una empresa, que permita que los beneficios y los gastos, ajustados si es preciso, puedan atribuirse a una parte determinada de la empresa con un grado considerable de precisión. Se estima que, en general, este método de imputación deberá preferirse siempre que sea razonable ponerlo en práctica. Sin embargo, hay casos en que no será así, y los párrafos 2 y 3 no pretenden implicar en absoluto que no puedan adoptarse válidamente otros métodos, cuando proceda, para determinar los beneficios de un establecimiento permanente según el criterio de la 'empresa separada'. Puede ocurrir, por ejemplo, que para determinar los beneficios de las empresas de seguros sea más conveniente emplear métodos de cálculo especiales, aplicando por ejemplo, coeficientes adecuados a las primas brutas percibidas de los titulares de

pólizas en el país de que se trate. Igualmente, en el caso de una empresa relativamente modesta que realice actividades a ambos lados de una frontera entre dos países, puede no haber una contabilidad apropiada para el establecimiento permanente ni medios para elaborarla. En otros casos es posible que los asuntos del establecimiento permanente estén tan estrechamente vinculados a los de la oficina central que sea imposible disociarlos, basándose estrictamente en la contabilidad de la sucursal. Cuando en casos semejantes se acostumbre evaluar los beneficios independientes del establecimiento permanente por medio de criterios apropiados, puede ser razonable continuar aplicando ese método, aunque el resultado a que se llegue no alcance el grado de precisión que tendría la determinación del beneficio por medio de una contabilidad adecuada. Pero aun en el caso de que no sea usual aplicar tal método, puede ser necesario recurrir a él a título excepcional, por razones de orden práctico, para calcular los beneficios independientes." [párr. 24]

20. Algunos países acaso deseen subrayar que sólo permiten las deducciones autorizadas por su legislación interna.

21. El Grupo de Expertos viene examinando desde hace algún tiempo la cuestión de si convendría incorporar en el artículo 7 una disposición, similar a la del párrafo 5 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE, respecto de la no atribución de beneficios a un establecimiento permanente por la "simple adquisición" por dicho establecimiento permanente de bienes o mercancías para la empresa. Se ha considerado que, como en virtud del artículo 5, una oficina o instalación mantenida por una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante para la simple adquisición de bienes o mercancías no constituye un establecimiento permanente, poquísimos serían los casos en que una empresa con un establecimiento permanente que mantuviera relaciones comerciales con otras empresas tendría también una entidad que hiciera adquisiciones para la empresa. Sin embargo, no se ha considerado necesario introducir cambios en las disposiciones existentes, y el asunto se puede atender en el marco de las negociaciones bilaterales.

Párrafo 4

22. Este párrafo reproduce el párrafo 4 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE. El comentario de la OCDE sobre el párrafo dice así:

> "En algunos casos ha sido usual determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente, no sobre la base de una contabilidad separada o efectuando una estimación de los beneficios conforme al principio de la independencia, sino simplemente distribuyendo los beneficios totales de la empresa de acuerdo con diversas fórmulas. Este método difiere de los previstos en el párrafo 2, porque no se trata de atribuir beneficios según el principio de la empresa separada, sino de un reparto de los beneficios totales; de hecho podría conducir a un resultado diferente del que daría el cálculo basado en una contabilidad separada. El párrafo 4 indica con claridad que un Estado contratante puede continuar empleando un método si se utiliza corrientemente en ese país aunque la cantidad que resulte difiera en cierta medida de la que se obtendría de una contabilidad separada, a condición de que pueda considerarse con justicia que el resultado obtenido es conforme con los principios contenidos en el artículo. Sin embargo, es necesario subrayar que, de manera general, los beneficios que se imputen a un establecimiento permanente deben determinarse de acuerdo con la contabilidad de dicho establecimiento permanente, si ésta refleja la realidad. Se considera que un método de imputación basado en un reparto de beneficios totales es menos conveniente por lo general que otro que atienda sólo a las actividades del establecimiento permanente, y deberá utilizarse sólo a título excepcional, cuando tradicionalmente haya sido empleado de forma usual y, en general, tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes del país de que se trate lo consideren satisfactorio. Queda entendido que el párrafo 4 puede suprimirse si ninguno de los Estados utiliza ese método. Sin embargo, cuando los Estados contratantes deseen poder utilizar un método que no se haya usado anteriormente habrá que precisarlo modificando el párrafo en las negociaciones bilaterales." [párr. 25]

"Los métodos que implican un reparto de los beneficios totales tienen como característica esencial la imputación de una parte proporcional de los beneficios de la totalidad de la empresa a una parte de ella, por estimar que todas las partes de la empresa han contribuido, según el criterio o los criterios adoptados, a la rentabilidad del conjunto. Lo que por lo general distingue a esos métodos entre sí son los diversos criterios utilizados para determinar la proporción exacta en los beneficios totales ... [l]os criterios usualmente adoptados pueden agruparse en tres grandes categorías, según se basen en los ingresos de la empresa, en sus gastos o en la estructura de su capital. El primer grupo incluye los métodos de imputación basados en la cifra de negocios o en comisiones; el segundo, los que toman como base los salarios y el tercero, los que se basan en la proporción del capital de explotación total de la empresa asignado a cada sucursal o parte de la empresa. Evidentemente, es imposible decir en abstracto que cualquiera de esos métodos sea en sí más preciso que los otros; cada uno de ellos será más o menos adecuado según los supuestos a que se aplique. En algunas empresas, especialmente las que prestan servicios o producen artículos amparados por patentes con un margen de beneficios elevado, los beneficios netos dependerán sobre todo de la cifra de negocios. Para las empresas de seguros el método apropiado puede consistir en efectuar un reparto de los beneficios totales en proporción a las primas abonadas por los titulares de las pólizas en cada uno de los países. Si se trata de una empresa que fabrique artículos cuyo precio de costo sea elevado a causa de las materias primas o de la mano de obra utilizadas, los beneficios dependerán más estrechamente de los gastos. Para los bancos y empresas financieras, el porcentaje del capital de explotación total puede ser el criterio más adecuado. En general, se considera que el objetivo de todo método que implique un reparto de los beneficios totales deberá ser obtener una cifra de beneficios imponibles que se aproxime lo más posible a la que se habría obtenido con una contabilidad separada; no parece oportuno enunciar a este propósito otras directrices especiales que la siguiente: incumbirá

a la autoridad fiscal, en consulta con las autoridades de los demás países que se trate, adoptar el método que, teniendo en cuenta los datos conocidos, parezca más apto para producir ese resultado." [párr. 27]

"El empleo de un método basado en la imputación a una parte de una empresa de una parte proporcional del beneficio total del conjunto presenta evidentemente un problema que es el del método utilizable para calcular los beneficios totales de la empresa. Esto puede resolverse de manera distinta según la legislación de cada país. No parece posible resolver este problema formulando una norma rígida. No cabe esperar que se acepte que los beneficios que se imputen sean los calculados conforme a la legislación de un país determinado; cada país interesado debe tener derecho a calcular los beneficios según las disposiciones de su propia legislación." [párr. 28]

Párrafo 5

23. Este párrafo reproduce el párrafo 6 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE. Como dice el comentario de la OCDE en este párrafo "se ha querido indicar claramente que una vez utilizado un método de imputación, no debe cambiarse simplemente porque en un año concreto otro método produzca resultados más favorables. Uno de los fines de los convenios de doble tributación es proporcionar a las empresas de un Estado contratante cierta seguridad con respecto al régimen fiscal que se aplicará a los establecimientos permanentes que posean en el otro Estado contratante, así como a la parte de la empresa situada en el país de la sede, con la que esté relacionado el establecimiento permanente; por ello, el párrafo 6 asegura la continuidad y coherencia del régimen fiscal". [párr. 31]

Párrafo 6

24. Este párrafo reproduce el párrafo 7 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE. El comentario de la OCDE sobre el párrafo dice así:

"Aunque no se ha juzgado necesario definir el término 'beneficios' en la Convención, debe entenderse, sin embargo, que el término empleado en este y en otros artículos de la Convención tiene un sentido amplio que comprende todas las rentas obtenidas de la explotación de una empresa. Esta acepción general coincide con la utilización del término en la legislación fiscal de la mayoría de los países miembros de la OCDE." [párr. 32]

"Esa interpretación del término 'beneficios' puede producir, sin embargo, ciertas dudas en cuanto a la aplicación de la Convención. Si los beneficios de una empresa incluyen categorías de rentas tratadas separadamente en otros artículos de la Convención, por ejemplo, los dividendos, cabe preguntarse si la tributación de esos beneficios se rige por el artículo especial sobre los dividendos, etc., o por las disposiciones del presente artículo." [párr. 33]

"La cuestión tiene poco interés práctico en la medida en que la aplicación del presente artículo o del artículo especial de que se trate se traduciría en el mismo tratamiento fiscal. Además, ... algunos de los artículos especiales contienen disposiciones específicas que dan prioridad a un artículo determinado (compárense el párrafo 4 del artículo 6, el párrafo 4 de los artículos 10 y 11, el párrafo 3 del artículo 12 y el párrafo 2 del artículo 21)." [párr. 34]

"Sin embargo, ha parecido conveniente formular una regla de interpretación a fin de aclarar el ámbito de aplicación del presente artículo en relación con los otros artículos que se refieren a una categoría específica de rentas. Conforme a la práctica generalmente seguida en los convenios bilaterales en vigor, el párrafo 7 da preferencia, en primer lugar, a los artículos especiales sobre dividendos, intereses, etc. Como consecuencia de esa norma, el presente artículo será aplicable a las rentas industriales y comerciales no pertenecientes a las categorías de rentas comprendidas en artículos especiales y, además, a los dividendos, intereses, etc., que, en virtud del párrafo 4 de los artículos 10 y 11, el párrafo 4 del artículo 12 y el párrafo 2 del artículo 21, que

den comprendidos en el presente artículo ... Queda entendido que las rentas reguladas por artículos especiales pueden someterse con sujeción a las disposiciones de la Convención a imposición, separadamente o como beneficios industriales y comerciales, de conformidad con la legislación fiscal de los Estados Contratantes." [párr. 35]

"Los Estados contratantes son libres de convenir bilateralmente explicaciones o definiciones especiales del término 'beneficios', a fin de aclarar la distinción entre este término y, por ejemplo, el concepto de dividendo. En especial, puede considerarse conveniente hacerlo cuando, en un Convenio en negociación, se introduzcan modificaciones de las definiciones contenidas en los artículos especiales sobre dividendos, intereses y cánones. También puede considerarse conveniente si los Estados contratantes desean subrayar que, de acuerdo con la legislación fiscal interna de uno o de ambos Estados, el término 'beneficios' comprende categorías especiales de ingresos, como las rentas procedentes de la enajenación o arrendamiento de una empresa o de bienes muebles utilizados por ella. A este respecto, quizá haya que examinar si sería útil incluir también, otras reglas para la imputación de esos beneficios especiales." [párr. 36]

"También se debe advertir que, si bien la definición de 'cánones' en el párrafo 2 del artículo 12 del proyecto de Convención de 1963 y de la Convención modelo de 1977 incluía los pagos 'por el uso o la concesión de equipos industriales, comerciales o científicos', la referencia a esos pagos se suprimió posteriormente de dicha definición a fin de garantizar que el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, incluidas las rentas derivadas del arrendamiento de contenedores, quedara abarcado por las disposiciones del artículo 7 y no por las del artículo 12, resultado que el Comité de Asuntos Fiscales considera apropiado dada la naturaleza de esas rentas." [párr. 37]

25. Con respecto al párrafo del comentario a la Convención modelo de la OCDE citado en último término, es importante observar que en el texto revisado de la Convención modelo de las Naciones Unidas, los pagos "por el uso o la concesión del uso de equipos industriales, comerciales o científicos" están sujetos a un régimen distinto. Esos pagos quedan comprendidos en la definición de "cánones" del párrafo 3 del artículo 12 y, en consecuencia, en virtud del párrafo 6 del artículo 7, continúan sujetos a las disposiciones del artículo 12 y no a las del artículo 7.

Artículo 8

NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR Y AÉREA

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. Para el artículo 8 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se ofrecen dos variantes: el artículo 8 (variante A) y el 8 (variante B). El artículo 8 (variante A) reproduce el artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE. El artículo 8 (variante B) introduce importantes modificaciones de fondo en relación con el artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE, ya que trata separadamente los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves y los procedentes de la explotación de buques, regulándolos respectivamente, en los párrafos 1 y 2. Los restantes párrafos (3, 4 y 5) reproducen los párrafos 2, 3 y 4 del artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE, con un pequeño ajuste en el párrafo 5.

2. En cuanto a la tributación de los beneficios procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional, varios miembros de países desarrollados apoyaron la posición adoptada en el artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE. En su opinión, las empresas navieras no debían estar sometidas a las leyes tributarias de los muchos países a que se extendían sus operaciones; la imposición en el lugar de la dirección efectiva era también preferible desde el punto de vista de las diversas administraciones fiscales. Adujeron que si cada país gravara una parte de los beneficios de una empresa naviera, computados según sus propias normas, era muy posible que la suma de esas partes fuera

mayor que el total de los ingresos de la empresa. Según ellos, el problema era grave, especialmente porque los impuestos de los países en desarrollo resultaban a menudo excesivamente elevados y los beneficios totales de las empresas navieras eran con frecuencia bastante reducidos.

3. La mayoría de los miembros de países en desarrollo manifestaron que estos países no estaban en condiciones de renunciar a los ingresos, aunque fueran limitados, de la tributación de las empresas extranjeras de transporte marítimo, mientras sus propias industrias de transporte marítimo no estuvieran más desarrolladas. Reconocieron, sin embargo, que existían considerables dificultades para determinar un beneficio imponible en estas condiciones y asignar los beneficios a los diversos países interesados.

4. Aunque algunos miembros de países desarrollados no formularon objeciones serias a la propuesta de gravar en la fuente los beneficios procedentes del transporte marítimo, muchos miembros de esos países manifestaron que seguían prefiriendo el principio del gravamen exclusivo por el Estado en que estuviera situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Como no pudo llegarse a un consenso sobre una disposición relativa a la tributación de los beneficios del transporte marítimo, el Grupo convino en que esa cuestión debería dejarse librada a las negociaciones bilaterales.

5. Hay que observar que, aunque los textos del artículo 8 (variantes A y B) se refieren a la "sede de dirección efectiva de la empresa", algunos países pueden preferir referirse al "país de residencia de la empresa".

6. Hubo consenso en el Grupo en recomendar los artículos 8 (variante A) y 8 (variante B) como alternativas. Sin embargo, algunos miembros que no podían aceptar el artículo 8 (variante A), tampoco podían aceptar el artículo 8 (variante B), por la frase "no sean meramente ocasionales". Adujeron que algunos países podían desear gravar todos los beneficios del transporte marítimo o todos los beneficios de las líneas aéreas y, por consiguiente, su aceptación del artículo 8 (variante B) podría traducirse en pérdidas de ingresos, teniendo en cuenta el reducido número de em

presas de transporte marítimo o líneas aéreas cuya sede de dirección efectiva se encontraba en esos países. El Grupo convino en que, en esos casos, la imposición debería dejarse librada a las negociaciones bilaterales.

7. Un miembro de un país en desarrollo sugirió que las disposiciones del artículo 8 se podían hacer extensivas al transporte ferroviario o por carretera. Como son pocos los casos de transporte ferroviario o por carretera que dan lugar a problemas de doble tributación, los Estados contratantes podrán, si lo consideran necesario, disponer sobre el transporte ferroviario o por carretera en las negociaciones bilaterales.

8. Algunos miembros de países en desarrollo consideraron que la actividad de transporte realizada en aguas interiores, por definición, no se podía considerar transporte internacional y, por esa razón, la capacidad fiscal o de imposición se había de atribuir exclusivamente al país fuente en el cual se realizaban las actividades. Como el artículo 8 se refiere a la "Navegación marítima, interior y aérea", es evidente que las tres modalidades de transporte a las que se aplica el artículo dan lugar a problemas de doble tributación. Las rentas producidas por el transporte en aguas interiores son también objeto de doble tributación si un río o un lago usado para el transporte comercial fluye de más de un país y la sede del establecimiento se encuentra en un país y el tráfico se origina en más de un país. Por lo tanto, es posible que el transporte en aguas interiores dé lugar a problemas de doble tributación.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DE LOS ARTÍCULOS 8 A Y 8 B

Párrafo 1 del artículo 8 (variante A)

9. Este párrafo, que reproduce el párrafo 1 del artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE, tiene el mismo objeto que este último párrafo, es decir, garantizar que los beneficios obtenidos de la explotación de buques o aeronaves se graven en un solo Estado. El efecto de este párrafo es que esos beneficios están totalmente exentos de tributación en la fuente y se gravan exclusi

vamente en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa dedicada al tráfico internacional. La exención de impuestos en el país fuente se basa en gran parte en la premisa de que las rentas de esas empresas se obtienen en la alta mar, de que el sometimiento a las legislaciones fiscales de muchos países se traduciría probablemente en una doble tributación o, en el mejor de los casos, en difíciles problemas de imputación, y de que la exención en los lugares que no sean el país de origen asegura que las empresas no serán gravadas en países extranjeros si sus operaciones generales no resultan rentables. Las consideraciones relativas al tráfico aéreo internacional son análogas. Como muchos países en desarrollo con fronteras navegables no tienen empresas de transporte marítimo que residan en ellos, pero sí puertos utilizados en medida importante por buques de otros países, tradicionalmente se han mostrado disconformes con ese principio de exención de los beneficios del transporte marítimo.

10. El comentario de la Convención modelo de la OCDE observa que la sede de dirección efectiva puede no ser el Estado del que sea residente la empresa que explote los buques o aeronaves y que "por ello algunos Estados prefieren conferir el derecho de imposición, de manera exclusiva, al Estado de la residencia". El comentario sugiere que esos Estados pueden en las negociaciones bilaterales, sustituir el párrafo por una norma redactada aproximadamente así:

> "Los beneficios de una empresa de un Estado contratante procedentes de la explotación, en tráfico internacional, de buques o aeronaves sólo podrán someterse a imposición en ese Estado."

El comentario sigue diciendo:

> "Por el contrario, otros Estados prefieren combinar los criterios de la residencia y de la sede de dirección efectiva atribuyendo el derecho de gravar en primer término al Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva, en tanto que el Estado de la residencia elimina la doble imposición de acuerdo con el artículo 23, siempre que el primer Estado pueda gravar la totalidad de los beneficios de la empresa; y confiriendo en primer término ese derecho al

Estado de la residencia cuando el Estado de la dirección efectiva no pueda gravar la totalidad de los beneficios. Los Estados que deseen aplicar este principio pueden sustituir las disposiciones previstas por una norma que podría ser la siguiente:

> ‘Los beneficios de una empresa de un Estado contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves, que no sean los procedentes de transportes efectuados por buques o aeronaves explotados solamente entre puntos situados en el otro Estado contratante, sólo podrán someterse a imposición en el primer Estado. Sin embargo, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en el otro Estado y si éste grava la totalidad de los beneficios de la empresa procedentes de la explotación de buques o aeronaves, los beneficios obtenidos de esa explotación, que no sean los procedentes de transportes efectuados por buques o aeronaves explotados solamente entre lugares situados en el primer Estado, podrán someterse a imposición en ese otro Estado.’” [párr. 3]

“Los beneficios comprendidos son, ante todo, los obtenidos por la empresa del transporte de pasajeros o mercancías. Con esa definición, sin embargo, la disposición sería demasiado restrictiva, teniendo en cuenta el desarrollo de la navegación marítima y aérea y también, consideraciones de orden práctico. Así pues, la disposición abarca igualmente otras categorías de beneficios, es decir, aquellos que, por su naturaleza o por su estrecha relación con los beneficios directos del transporte pueden incluirse en la misma categoría. Algunos tipos de beneficios de esa clase se mencionan en los párrafos siguientes.” [párr. 4]

“Los beneficios obtenidos del arrendamiento de un buque o aeronave, completamente armados, tripulados y equipados, deben tratarse de la misma manera que los beneficios del transporte de pasajeros o mercancías. De otra forma, quedarían fuera del campo de aplicación de la disposición una gran parte de las actividades del transporte

marítimo o aéreo. Sin embargo, el artículo [12], y no el artículo 8 se aplica a los beneficios procedentes del simple alquiler del casco del buque o aeronave, salvo que constituya una fuente ocasional de rentas para una empresa dedicada a la explotación internacional de buques o aeronaves." [párr. 5]

"El principio de que el derecho de gravar debe corresponder a un solo Estado contratante, hace innecesario elaborar reglas detalladas, por ejemplo, para definir los beneficios comprendidos habrá que aplicar aquí más bien los principios generales de interpretación." [párr. 6]

"Las empresas de navegación marítima y aérea —sobre todo estas últimas— se dedican con frecuencia a otras actividades vinculadas más o menos estrechamente a la explotación directa de buques y aeronaves. Aunque no procedería enumerar aquí todas las actividades auxiliares que pueden ser debidamente incluidas en la disposición, puede ser útil, sin embargo, dar algunos ejemplos." [párr. 7]

"La disposición se aplica, entre otras, a las actividades siguientes:

a) Venta de billetes de pasaje por cuenta de otras empresas;

b) Explotación de servicios de autobuses que comuniquen la ciudad con el aeropuerto;

c) Publicidad y propaganda comercial, y

d) Transporte de mercancías por camión entre un depósito y un puerto o aeropuerto." [párr. 8]

"Si una empresa de transportes internacionales se compromete, en relación con esos transportes, a entregar mercancías directamente al consignatario en el otro Estado contratante se considerará que ese transporte interior forma parte de la explotación internacional de buques o aeronaves y, por tanto, está incluido en las disposiciones del presente artículo." [párr. 9]

"Recientemente el uso de contenedores ha venido a desempeñar un papel creciente en la esfera del transporte internacional. Frecuentemente, esos contenedores se utilizan también en el transporte interior. Los beneficios que una empresa de transportes internacionales obtenga del alquiler de contenedores, como actividad complementaria o accesoria de la explotación internacional de buques o aeronaves, quedarán comprendidos en él ámbito del presente artículo." [párr. 10]

"Por el contrario, la disposición no comprende una actividad claramente separada, como la explotación independiente de un hotel; los beneficios de un establecimiento de esa clase son, en cualquier caso, fácilmente determinables. Sin embargo, existen casos en que las condiciones son tales que la disposición debe aplicarse incluso a una actividad de hotelería, por ejemplo, la explotación de un hotel que no tenga otra finalidad que la de proporcionar a los pasajeros en tránsito un alojamiento durante la noche, estando comprendido el costo de ese servicio en el precio del billete de pasaje. En tal caso, el hotel puede considerarse como una especie de sala de espera." [párr. 11]

"Hay otra actividad excluida del ámbito de aplicación de la disposición, que es la de un astillero explotado en un país por una empresa de navegación que tenga su sede de dirección efectiva en otro país." [párr. 12]

"Puede convenirse bilateralmente en que los beneficios procedentes de la explotación de buques dedicados a actividades de pesca, dragado o remolque en alta mar se consideren como rentas comprendidas en el presente artículo." [párr. 13]

"Las rentas procedentes de inversiones de las empresas de navegación marítima, interior o aérea (por ejemplo, rentas de acciones, obligaciones o préstamos) se someterán al régimen normalmente aplicable a esta clase de rentas." [párr. 14]

Párrafo 1 del artículo 8 (variante B)

11. Este párrafo reproduce el párrafo 1 del artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE, suprimiendo las palabras "buques o". En consecuencia, el párrafo no se aplica a la tributación de los beneficios procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional, pero sí a la de los procedentes de la explotación de aeronaves en ese tráfico. Por consiguiente, el comentario al párrafo 1 del artículo 8 A resulta pertinente en lo que a las aeronaves se refiere.

12. Sin embargo, durante el debate por el Grupo de Expertos, varios miembros de países en desarrollo, aunque dieron su conformidad al consenso, señalaron que, en relación con la tributación de los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional, no se habían examinado los gastos, muy considerables, que los países en desarrollo realizaban en la construcción de aeropuertos. Estimaron que sería más razonable situar la fuente geográfica de los beneficios del transporte internacional en el lugar en donde se contratara el transporte de los pasajeros o mercancías.

Párrafo 2 del artículo 8 (variante B)

13. Este párrafo permite que los beneficios de la explotación de buques en tráfico internacional sean objeto de imposición en el país fuente siempre que las operaciones en ese país "no sean meramente ocasionales". El párrafo establece una regla aplicable al transporte marítimo y no está subordinada a los artículos 5 y 7 relativos a los beneficios comerciales regidos por la norma del establecimiento permanente. Comprende, pues, tanto las escalas regulares o frecuentes como las irregulares o aisladas, siempre que estas últimas sean planeadas y no meramente fortuitas. La expresión "no sean meramente ocasionales" significa una escala prevista o planeada de un buque en un país determinado para recoger carga o pasajeros.

14. Los beneficios netos globales deberían ser determinados, en general, por las autoridades del país en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (o país de residencia). Las condiciones definitivas de la determinación podrían ser decididas

en negociaciones bilaterales. En tales negociaciones podría especificarse, por ejemplo, si los beneficios netos se determinarían con anterioridad a la aplicación de deducciones o incentivos especiales que no pudieran asimilarse a descuentos por depreciación, sino considerarse más bien como subvenciones a la empresa. Durante esas negociaciones bilaterales podría especificarse también que los subsidios concedidos directamente a la empresa por el gobierno se incluyesen en los beneficios netos. El método de contabilización de cualesquiera pérdidas de años anteriores, a efectos de la determinación de los beneficios netos, también podría fijarse en las negociaciones. Para aplicar ese método, el país de residencia extendería un certificado en el que indicaría los beneficios netos obtenidos del transporte marítimo por la empresa y el importe de las partidas especiales, incluidas las pérdidas de años anteriores, que de conformidad con las decisiones tomadas en las negociaciones debieran incluirse o excluirse en la determinación de los beneficios netos que hubieran de prorratearse o que hubieran de ser objeto de trato especial en dicha determinación. La imputación de los beneficios imponibles podría basarse en algún factor proporcional especificado en las negociaciones bilaterales, preferentemente el factor de los ingresos por los fletes de salida (calculados sobre una base uniforme, deducidas o no las comisiones). La reducción porcentual del impuesto calculado sobre la base de los beneficios imputados tenía por objeto lograr un reparto de los ingresos que reflejase los insumos de administración y capital procedentes del país de residencia.

Párrafo 2 del artículo 8 (variante A) y párrafo 3 del artículo 8 (variante B)

15. Cada uno de esos párrafos reproduce el párrafo 2 del artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE. Los párrafos se aplican no sólo al transporte por aguas interiores entre dos o más países, sino también al transporte por aguas interiores entre dos puntos de otro país. No excluyen la resolución, mediante negociaciones bilaterales, de cualquier problema fiscal concreto que pueda surgir en relación con el transporte por aguas interiores, en especial entre países adyacentes.

16. Con respecto a las empresas que no se dedican exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea, el comentario al párrafo 2 del artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE observa lo siguiente:

> "Si una empresa de esa clase tiene en un país extranjero un establecimiento permanente dedicado exclusivamente a la explotación de sus buques o aeronaves, no hay razón para tratar ese establecimiento de forma diferente a la de los establecimientos permanentes de las empresas dedicadas exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea." [párr. 19]
>
> "Tampoco representa dificultad alguna la aplicación de las disposiciones de los párrafos 1 y 2 si la empresa tiene en otro Estado un establecimiento permanente que no se dedique exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea. Si sus propios buques transportan mercancías de la empresa a un establecimiento permanente suyo situado en un país extranjero ... ninguno de los beneficios obtenidos por la empresa debe atribuirse al establecimiento permanente. Lo mismo se aplica si el establecimiento permanente mantiene instalaciones para la explotación de los buques o aeronaves (por ejemplo, muelles de expedición) o realiza otros gastos en relación con el transporte de mercancías de la empresa (por ejemplo, gastos de personal). En este caso, los gastos del establecimiento permanente relacionados con la explotación de buques, embarcaciones o aeronaves no deberán imputarse al establecimiento permanente, sino a la propia empresa, ya que ninguno de los beneficios obtenidos del transporte aprovecha a ese establecimiento permanente." [párr. 20]
>
> "Cuando los buques o aeronaves de la empresa sean explotados por un establecimiento permanente que no sea la sede de dirección efectiva de toda la empresa (por ejemplo, los buques o aeronaves puestos en servicio por el establecimiento permanente y que figuren en sus balances), la dirección efectiva, a los efectos de los párrafos 1 y 2, se considerará situada, en lo que se refiere a la explotación de

los buques o aeronaves, en el Estado contratante en que esté situado el establecimiento permanente." [párr. 21]

Párrafo 3 del artículo 8 (variante A) y párrafo 4 del artículo 8 (variante B)

17. Cada uno de esos párrafos, que reproducen el párrafo 3 del artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE, se refiere al caso en que la sede de dirección efectiva de la empresa de que se trate esté a bordo de un buque o de una embarcación. Como se observa en el comentario a la Convención modelo de la OCDE: "En este caso el impuesto no será percibido más que por el Estado en cuyo territorio, se encuentre el puerto base del buque o embarcación. Se prevé que, si no puede determinarse el puerto base, el impuesto no será percibido más que por el Estado contratante del que sea residente el explotador del buque o de la embarcación." [párr. 22]

Párrafo 4 del artículo 8 (variante A) y párrafo 5 del artículo 8 (variante B)

18. El párrafo 4 del artículo 8 (variante A) reproduce el párrafo 4 del artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE. El párrafo 5 del artículo 8 (variante B) reproduce igualmente este último párrafo, con un solo ajuste consistente en sustituir las palabras "del párrafo 1" por las palabras "de los párrafos 1 y 2". Como observa el comentario al párrafo 4 del artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE:

> "Existen diversas formas de cooperación internacional en el transporte marítimo o aéreo. En esa esfera, la cooperación internacional se realiza mediante acuerdos de consorcio u otros convenios del mismo tipo, que establecen algunas reglas para el reparto de los ingresos (o beneficios) de la empresa mixta." [párr. 23]
>
> "Para aclarar la situación fiscal de los participantes en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación y para resolver cualesquiera dificultades que puedan surgir, los Estados contratantes pueden, si

lo juzgan necesario, añadir en sus acuerdos bilaterales la siguiente disposición:

> ‘pero, únicamente a la parte de beneficios así obtenidos que sea atribuible a cada participante en proporción a su participación en la empresa mixta.’” [párr. 24]

Artículo 9

EMPRESAS ASOCIADAS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 9 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 9 de la Convención modelo de la OCDE con la excepción de un nuevo párrafo 3. Como se señala en los comentarios de la OCDE, “[e]l presente artículo se refiere a los ajustes que se hagan en los beneficios por razones fiscales cuando las transacciones se hayan realizado entre empresas asociadas (casas matrices y filiales y sociedades bajo control común) en un régimen distinto de la norma de independencia” [párr. 1]. Se lo debe considerar juntamente con el artículo 25 sobre el procedimiento de acuerdo mutuo y el artículo 26 sobre el intercambio de información.

2. La aplicación de la regla de la independencia a la imputación de beneficios entre las empresas asociadas presupone que, en la mayoría de los países, la legislación interna autoriza a hacer la determinación sobre la base del principio de independencia.

3. Con respecto a la fijación del precio de transferencia de mercancías, tecnología, marcas de fábrica y servicios entre empresas asociadas y las metodologías que se pueden aplicar para determinar el precio correcto cuando las transferencias no se hayan hecho conforme al principio de la independencia, los Estados contratantes aplicarán los principios de la OCDE que se enuncian en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Estas conclusiones representan principios internacionalmente acordados y el Grupo de Expertos recomienda que se si

gan las Directrices en la aplicación del principio de independencia en que se sustenta el artículo.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 9

Párrafo 1

4. El párrafo 1 dispone que en casos en que estén involucradas empresas asociadas, las autoridades fiscales de un Estado contratante, para calcular las obligaciones fiscales, pueden rectificar la contabilidad de las empresas si, por las relaciones especiales existentes entre éstas, sus libros no reflejan los beneficios reales imponibles obtenidos en ese Estado. Es evidentemente normal autorizar la rectificación en tales supuestos, y el presente párrafo requiere poco comentario. Las disposiciones de este párrafo sólo se aplican cuando entre las dos empresas se hayan convenido o impuesto condiciones especiales. "Si sus transacciones se han realizado en condiciones normales de mercado libre (en régimen de independencia), no se autorizará rectificación alguna de las contabilidades de las empresas asociadas". [párr. 2]

5. En 1999 el Grupo de Expertos enmendó la redacción de la versión inglesa del párrafo 1 a fin de armonizar el texto de su parte principal con el de la Convención modelo de la OCDE. Antes de la enmienda, el texto en inglés decía como sigue:

> "… then any profits which would, but for those conditions, have not so accrued …"

Esta parte del párrafo se modificó en 1999 del siguiente modo:

> "… then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued …"

6. Como señaló el Comité de Asuntos Fiscales en su informe titulado "Report on Thin Capitalization"[14], existe una acción re

[14] Aprobado por el Consejo de la OCDE el 26 de noviembre de 1986 y reproducido en el volumen II de la versión de hojas movibles de la Convención modelo de la OCDE en página R(4)-1.

cíproca entre los convenios fiscales y la normativa interna sobre infracapitalización que guarda relación con el ámbito del artículo. Como se dice en el comentario sobre la Convención modelo de la OCDE:

> "*a*) El artículo no impide la aplicación de las normas nacionales sobre infracapitalización en la medida en que su efecto sea el de asimilar los beneficios del prestatario a una cuantía correspondiente a los beneficios que habría obtenido en una situación de independencia;
>
> *b*) El artículo es pertinente, no sólo para determinar si el tipo de interés estipulado en un contrato de préstamo es un tipo de interés fijado en régimen de plena competencia, sino también para determinar si lo que prima facie es un préstamo se ha de considerar en calidad de préstamo o como otra forma de pago, en particular como una aportación de capital social;
>
> *c*) La aplicación de las normas relativas a la infracapitalización no ha de tener, por lo común, el efecto de aumentar los beneficios imponibles de la empresa nacional de que se trate a una cuantía superior al beneficio que se habría obtenido en una relación de independencia, y … este principio se debe respetar en la aplicación de los acuerdos fiscales vigentes." [párr. 3]

El comentario de la OCDE continúa diciendo:

> "Se plantea la cuestión de si las normas de procedimiento especiales que han instituido algunos países respecto de las transacciones entre partes asociadas son congruentes con la Convención modelo. Por ejemplo, se puede preguntar si la inversión del *onus probandi* o de las presunciones de cualquier tipo que a veces se estatuyen en el derecho nacional son congruentes con el principio de la independencia. Algunos países interpretan el artículo de tal modo que de ninguna manera impide el ajuste de los beneficios conforme a la normativa nacional en condiciones que difieren de las del artículo y eleva el principio de la independencia al nivel del acuerdo. Además, casi todos los paí

> ses miembros consideran que añadir unos requisitos de información más estrictos que los ordinarios, o que incluso llevarían a invertir el *onus probandi*, no constituiría discriminación en el sentido del artículo 24. Sin embargo, en algunos casos, la aplicación del derecho nacional de algunos países puede dar lugar a ajustes en los beneficios que se aparten de los principios del artículo. En virtud del artículo, los Estados contratantes pueden atender a esas situaciones mediante los ajustes correspondientes (véase *infra*) y en el marco de procedimientos de acuerdo mutuo." [párr. 4]

Párrafo 2

7. Como dice el comentario de la OCDE, "La rectificación de la contabilidad de las transacciones entre empresas asociadas en el supuesto previsto en el párrafo 1 puede originar una doble imposición económica (imposición de personas diferentes por una misma renta) en la medida en que la empresa del Estado A, cuyos beneficios se revisen al alza, será gravada por un importe de beneficios por los que su empresa asociada en el Estado B habrá sido ya gravada." El comentario de la OCDE observa que "el párrafo 2 prevé que, en esas circunstancias, el Estado B hará un ajuste apropiado para eliminar la doble imposición". [párr. 5]

Sin embargo, según el comentario de la OCDE:

> "... el ajuste no deberá hacerse automáticamente en el Estado B por el simple hecho de que los beneficios hayan sido aumentados en el Estado A; el ajuste sólo procederá si el Estado B estima que la cifra de beneficios rectificada corresponde a la que se habría obtenido si las transacciones se hubiesen efectuado con total independencia. Dicho de otra manera, el párrafo no se puede invocar ni se debe aplicar cuando los beneficios de una empresa asociada se aumentan hasta un nivel que sobrepase el que hubieran debido alcanzar si hubiesen sido calculados correctamente aplicando el criterio de la independencia. Por ello, el Estado B sólo debe realizar un ajuste de los beneficios de la empresa asociada si estima que la corrección realizada en el Estado

A se justifica tanto en sí misma como en su importe." [párr. 6]

"El párrafo no especifica el método que debe emplearse para efectuar el ajuste. Los países miembros de la OCDE aplican métodos diferentes para asegurar en esos casos la desgravación y los Estados contratantes tienen por consiguiente completa libertad para convenir bilateralmente cualesquiera reglas específicas que quieran insertar en el artículo. Así, algunos Estados preferirán el sistema según el cual cuando los beneficios de la empresa X situada en el Estado A se aumenten para que su importe corresponda al que hubiera alcanzado en una situación de independencia, el ajuste se hará revisando la imposición de la empresa asociada Y en el Estado B, que incluirá los beneficios doblemente gravados, a fin de reducir el beneficio imponible en el importe apropiado. Por el contrario, otros Estados preferirán estipular que, a los efectos del artículo 23, los beneficios doblemente gravados se considerarán para la empresa Y del Estado B como rentas imponibles en el Estado A; en consecuencia, la empresa del Estado B tendrá derecho en este último Estado, en virtud del artículo 23, a una desgravación del impuesto pagado por su empresa asociada en el Estado A." [párr. 7]

"E1 objeto del párrafo no es tratar lo que podrían denominarse 'ajustes secundarios'. Supóngase que se haya hecho una corrección de los beneficios imponibles de la empresa X en el Estado A, conforme al principio establecido en el párrafo 1; y que, además, los beneficios de la empresa Y del Estado B se hayan rectificado de conformidad con el principio establecido en el párrafo 2. La situación no será, sin embargo, idéntica a la que habría existido si las transacciones se hubiesen realizado a precios de plena competencia, pues, de hecho, los fondos que representan los beneficios ajustados se encuentran en la caja de la empresa Y y no en la de la empresa X. Puede aducirse que si las transacciones se hubiesen efectuado a precios independientes y si la empresa X hubiese querido transferir luego esos beneficios a la empresa Y, to habría hecho, por ejem

plo, en la forma de dividendos o de cánones (si la empresa Y es la casa matriz de la empresa X), o incluso en forma de préstamos (si la empresa X es la casa matriz de la empresa Y), y que, en esas condiciones, habrían podido producirse otras consecuencias fiscales (por ejemplo, una retención en la fuente), en función del tipo de renta de que se trate y de las disposiciones del artículo aplicable a esa renta." [párr. 8]

"Esos ajustes secundarios, que procedería realizar para que la situación fuera idéntica a la que habría existido si las transacciones se hubieran realizado con total independencia, dependen de las circunstancias de cada caso. ... Ninguna disposición del párrafo 2 impide efectuar esos ajustes secundarios cuando los permita la legislación interna de los Estados contratantes." [párr. 9]

"El párrafo tampoco responde a la cuestión de saber si habría que fijar un plazo al término del cual el Estado B no estaría obligado a efectuar un ajuste apropiado de los beneficios de la empresa Y como consecuencia de una corrección al alza de los beneficios de la empresa X en el Estado A. Algunos Estados consideran que la obligación del Estado B no debería limitarse en el tiempo o, en otras palabras, que cualquiera que sea el momento en que el Estado A revise sus bases de imposición debería garantizarse a la empresa Y que en el Estado B se efectuará el ajuste apropiado. Otros Estados estiman que una obligación limitada de este tipo no parece razonable en la práctica administrativa. En consecuencia, este problema no se ha abordado en el texto del artículo, si bien los Estados contratantes quedan en libertad para incluir, si to desean, en sus convenios bilaterales disposiciones que limiten el tiempo durante el cual el Estado B estará obligado a efectuar un ajuste apropiado ..." [párr. 10]

"Si las partes interesadas no estuvieran de acuerdo en el importe y naturaleza del ajuste apropiado se debe aplicar el procedimiento de acuerdo mutuo del artículo 25; en el comentario sobre ese artículo figuran diversas considera

ciones aplicables a los ajustes de los beneficios de empresas asociadas realizados conforme al presente artículo (siguiendo, en particular, el ajuste de los precios de transferencia) y a los ajustes correspondientes que se deberán hacer correlativamente por aplicación del párrafo del presente artículo ...” [párr. 11]

8. Algunos miembros del Grupo de Expertos habían señalado que el ajuste correlativo conforme al párrafo 2 podría ser muy oneroso para un país pequeño, que acaso estimara que no le convenía incluir el párrafo 2 en sus acuerdos. Varios miembros del Grupo de Expertos respondieron que, a su juicio, el párrafo 2 era un aspecto esencial del artículo 9. Si no se hacía un ajuste correlativo, habría doble tributación, lo que estaría en contradicción con el propósito de la Convención. Sin embargo, un país podría examinar detenidamente el ajuste primario conforme al párrafo 1 antes de decidir qué ajuste correlativo era apropiado para reflejar el ajuste primario. Otro miembro sugirió que podría ser conveniente suprimir la obligación de que un Estado tuviera que hacer un ajuste correlativo cuando el otro Estado contratante hubiera previamente ajustado los precios de transferencia. Este miembro observó que podría ser deseable que la palabra “ajustará” se reemplazara por las palabras “podrá ajustar” y que los Estados contratantes, en sus negociaciones bilaterales, pudieran usar la fórmula que les resultara más conveniente. Sin embargo, no hubo consenso respecto del asunto y no se modificó la redacción del párrafo 2.

Párrafo 3

9. En 1999, el Grupo de Expertos introdujo una enmienda en el artículo 9 mediante la adición de un nuevo párrafo 3. Según el párrafo 2 del artículo 9, un país “ajustará debidamente” (esto es, hará un ajuste correlativo) a fin de reflejar un cambio en el precio de transferencia hecho por un país conforme al párrafo 1 del artículo 9. El nuevo párrafo 3 estipula que las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán cuando, de resultas de actuaciones judiciales o administrativas o de actuaciones legales de otra índole, haya una decisión firme de que, en virtud de actos que den lugar a un ajuste de los beneficios con arreglo al párrafo 1, una de esas

empresas será pasible de sanción por fraude, negligencia grave o incumplimiento doloso. En otras palabras, si de actuaciones

judiciales, administrativas o de otra índole ha emanado una decisión firme con arreglo a la cual, en relación con el ajuste de los beneficios conforme al párrafo 1, una de las empresas es sancionada por fraude, negligencia o incumplimiento doloso, no habrá obligación de efectuar el ajuste correlativo por imperio del párrafo 2. Este enfoque significa que un contribuyente puede estar sujeto a sanciones tributarias y no tributarias. Los países miembros podrían considerar que esa doble sanción es demasiado severa. Algunos miembros señalaron que los casos en que se impusieran esas sanciones probablemente habrían de ser excepcionales y la disposición no se aplicaría de manera rutinaria.

Artículo 10

DIVIDENDOS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 10 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce las disposiciones del artículo 10 de la Convención modelo de la OCDE, excepto las de su párrafo 2, en el que se han hecho modificaciones de fondo. El artículo 10 se refiere a la imposición de los dividendos recibidos por un residente de un Estado contratante de fuentes en el otro Estado contratante. El párrafo 1 dispone que los dividendos podrán someterse a imposición en el país de residencia; por su parte, el párrafo 2 establece que podrán someterse a imposición en el país de la fuente, pero a una tasa limitada. El término "dividendos" está definido en el párrafo 3 en el sentido de comprender las distribuciones de beneficios de sociedades a sus accionistas. El comentario de la OCDE dice así: "Desde el punto de vista de los accionistas, los dividendos son ingresos derivados de los capitales que han puesto a disposición de la sociedad a título de accionistas". El párrafo 4 dispone que los párrafos 1 y 2 no se aplicarán a los dividendos que sean atribuibles a un establecimiento permanente del receptor en el país fuente, y el párrafo 5 no permite en general que un Estado contratante someta a imposición los dividendos pagados por una sociedad residente en el otro Estado, salvo cuando el accionista sea residente del Estado que los grava o si los dividendos son

atribuibles a un establecimiento permanente del receptor en ese Estado.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 10

Párrafo 1

2. Este párrafo, que reproduce el párrafo 1 del artículo 10 de la Convención modelo de la OCDE, prevé que los dividendos podrán someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario. No preceptúa, sin embargo, la imposición de los dividendos exclusivamente en ese Estado y deja abierta la posibilidad de su gravamen por el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos, es decir, el Estado en que se originen esos dividendos (país fuente). Cuando se examinó por primera vez la Convención modelo de las Naciones Unidas, muchos miembros del Grupo procedentes de países en desarrollo estimaron que, por principio, los dividendos sólo debían ser gravados por el país fuente. Según esos miembros, si se concedía el derecho de imposición tanto al país de residencia como al país fuente, el país de residencia debería conceder un descuento total del impuesto cualquiera que fuese el importe del impuesto extranjero que debiera ser absorbido y, en casos apropiados, un crédito por impuesto potencial. Uno de esos miembros subrayó que no había necesidad de que un país en desarrollo suprimiera o redujera su impuesto de retención sobre los dividendos, especialmente si ofrecía incentivos tributarios y otras concesiones. Sin embargo, el Grupo llegó a un consenso de que los dividendos podían ser gravados por el Estado de residencia del beneficiario. La práctica actual de los países desarrollados y en desarrollo refleja ese consenso. La doble tributación se elimina o reduce mediante una combinación de exención o crédito tributario en el país de residencia y de reducción de las tasas de retención en el país fuente.

3. Según el comentario al párrafo 1 del artículo 10 de la Convención modelo de la OCDE:

> "... El término 'pagados' tiene un sentido muy amplio, ya que el concepto de pago significa ejecutar la obligación de

poner fondos a disposición del accionista de la manera prevista por el contrato o los usos." [párr. 7]

"El artículo no trata más que de los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante. No se aplica, pues, a los dividendos pagados por una sociedad residente de un tercer Estado ni a los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante que sean atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de ese Estado tenga en el otro Estado contratante ..." [párr. 8]

Párrafo 2

4. Este párrafo reproduce el párrafo 2 del artículo 10 de la Convención modelo de la OCDE, con algunos cambios que se explicarán seguidamente.

5. En 1999, el Grupo de Expertos enmendó la disposición principal del párrafo 2 a fin de armonizarla con la disposición correspondiente de la Convención modelo de la OCDE. Antes de la enmienda, esos dividendos se podían también gravar en el Estado contratante del cual fuera residente la compañía que pagara los dividendos, pero si el receptor era el propietario beneficiario de los dividendos, dicho impuesto debía cobrarse en la forma estipulada. Esa disposición se enmendó a fin de establecer que si el propietario beneficiario de los dividendos es residente del otro Estado contratante, el impuesto se ha de cobrar en la forma estipulada. Igual enmienda se introdujo en el párrafo 2 de los artículos 11 y 12 relativos a los intereses o los cánones o regalías respectivamente. Esta enmienda tiene por objeto hacer extensivos los beneficios de estos artículos (a saber, los artículos 10, 11 y 12) al propietario beneficiario que reside en ese otro Estado contratante a pesar de la residencia de un representante u otro intermediario que perciba el ingreso en su nombre y, al propio tiempo, continuar privando de esos beneficios al propietario beneficiario que no sea residente de ese otro Estado contratante, incluso cuando el intermediario que perciba ese ingreso sea residente. Aunque algunos miembros del Grupo de Expertos manifestaron dudas en cuanto a los efectos de esa enmienda sobre los

países en desarrollo, así como también sobre los países que gravaban las rentas en concepto de dividendos en función de las remesas, incluso en un nuevo examen se consideró que la enmienda, en la forma propuesta, conforme a la disposición de la Convención modelo de la OCDE no requería una reconsideración. Esas observaciones se aplican, *mutatis mutandis*, a enmiendas similares introducidas en el párrafo 2 de los artículos 11 (Intereses) y 12 (Cánones o regalías).

6. La Convención modelo de la OCDE restringe el impuesto en el país fuente al 5%, según se dispone en el apartado *a*) cuando se trata de dividendos de inversiones directas, y a 15% en el apartado *b*), cuando se trata de dividendos de inversiones de cartera; sin embargo, la Convención modelo de las Naciones Unidas deja librada la determinación de esos porcentajes a las negociaciones bilaterales. Asimismo, el porcentaje mínimo de propiedad necesario en el caso de dividendos de inversiones directas se reduce en el apartado *a*) de 25% a 10%. Sin embargo, el umbral de 10% que determina el nivel de participación que constituye una inversión directa sólo tiene carácter ilustrativo.

7. El Grupo de Expertos decidió reemplazar las palabras "25%" por las palabras "10%" en el apartado *a*) como capital mínimo exigido en los casos de dividendos de inversiones directas porque en algunos países en desarrollo los no residentes están limitados a una propiedad del 50%, y 10% es una parte importante de la participación autorizada en el capital.

8. El Grupo no pudo llegar a un consenso en cuanto a las tasas tributarias máximas que se habían de autorizar en el país fuente. Los miembros de los países en desarrollo, que básicamente preferían el principio de la imposición de dividendos exclusivamente en el país fuente, consideraron que las tasas prescritas en la Convención modelo de la OCDE producirían una pérdida fiscal demasiado grande para el país fuente. Además, aunque aceptaron el principio de la imposición en el país de residencia del beneficiario, estimaron que toda reducción de los impuestos de retención en el país fuente debía beneficiar más al inversor extranjero que al fisco del país de residencia del beneficiario, como podía ocurrir con el método tradicional del crédito

tributario si la reducción disminuía la tasa tributaria acumulativa del país fuente a un nivel inferior a la del país de residencia del beneficiario.

9. El Grupo sugirió algunas consideraciones que podrían orientar a los países en sus negociaciones respecto de las tasas de tributación del país fuente aplicables a los dividendos de inversiones directas. Si el país desarrollado (de residencia) utilizaba un régimen de créditos, en las negociaciones de los acuerdos fiscales se podía tratar de determinar una tasa del impuesto de retención en la fuente que, combina con la tasa básica del impuesto sobre la renta de las sociedades en el país fuente, produjera una tasa efectiva combinada que no pasara de la tasa tributaria en el país de residencia. Las posiciones de negociación de las partes se podrían también ver afectadas por el hecho de que el país de residencia autorizara o no el crédito por impuestos exonerados por el país fuente al amparo de programas de incentivos fiscales. Si el país desarrollado utilizaba un régimen de exenciones para mitigar la doble tributación, en las negociaciones bilaterales se podría tratar de limitar las tasas de retención en la hipótesis de que *a*) la exención misma destacaba el concepto de no sujetar a imposición los dividendos entre sociedades y de que una limitación de la tasa de retención en la fuente estaría en armonía con dicho concepto, y *b*) de que la exención y el resultante abandono de la neutralidad fiscal respecto de la inversión nacional beneficiaría al inversor internacional y de que una limitación de la tasa de retención en la fuente, que también beneficiaría al inversor, estaría en armonía con este aspecto de la exención.

10. Tanto el país fuente como el país de residencia debieran estar en condiciones de gravar los dividendos de las acciones de inversiones de cartera, aunque la cuantía relativamente pequeña de inversión de cartera y su importancia marcadamente menor en comparación con la inversión directa podrían restar importancia en algunos casos a las cuestiones relacionadas con su régimen fiscal. El Grupo decidió que no recomendaría una tasa máxima porque los países de la fuente solían tener opiniones diversas respecto de la importancia de las inversiones de cartera y de las cifras que debían insertarse.

11. En 1999 se observó que la práctica reciente de los países desarrollados y en desarrollo en materia de acuerdos fiscales indicaba una amplitud de tasas de retención sobre la inversión directa y la inversión de cartera. Tradicionalmente, los acuerdos fiscales de los países desarrollados y en desarrollo han establecido tasas de retención sobre los dividendos superiores a las estipuladas en los acuerdos fiscales entre países desarrollados. Por lo tanto, aunque las tasas aplicables de acuerdo con la Convención modelo de la OCDE sobre las inversiones directas y las inversiones de cartera son del 5% y 15%, en los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo tradicionalmente se han establecido tasas de entre el 5% y 15% para los dividendos de inversiones directas y de entre 15% y 25% para los dividendos de inversiones de cartera. Algunos países en desarrollo han adoptado la tesis de que las pérdidas fiscales a corto plazo debidas a bajos niveles de tasas de retención se justifican por el aumento de la inversión extranjera en el mediano o largo plazo. En consecuencia, en varios acuerdos fiscales modernos entre países desarrollados y países en desarrollo se estipulan las tasas que la Convención modelo de la OCDE aplica a las inversiones directas y en algunos acuerdos fiscales se estipulan tasas aun inferiores.

12. Además, se han puesto de manifiesto algunos atributos especiales en los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo a saber: *a*) las tasas tributarias pueden no ser idénticas para ambos países, pues se autorizan tasas más elevadas para el país en desarrollo; *b*) las tasas tributarias pueden no estar limitadas en absoluto; *c*) las tasas reducidas se pueden aplicar solamente a los ingresos provenientes de nuevas inversiones; *d*) las tasas más bajas o las exenciones se pueden aplicar solamente a ciertos tipos preferidos de inversiones (por ejemplo, "proyectos industriales" o "primeras inversiones"); y *e*) los dividendos pueden beneficiarse de tasas reducidas únicamente si las acciones se han tenido por un plazo determinado. En los acuerdos fiscales celebrados por países que han adoptado un sistema de imputación en la tributación de las sociedades mercantiles (esto es, la integración del impuesto sobre las sociedades en el impuesto de las sociedades del accionista o el impuesto sobre la

renta de las personas físicas), en lugar del régimen de tributación clásico (esto es, la imposición por separado del accionista y de la sociedad), se estipulan a veces disposiciones especiales para velar por que los créditos anticipados y las exenciones concedidos a los accionistas nacionales se hagan extensivos a los accionistas residentes en el otro Estado contratante.

13. Aunque las tasas se fijan, en todo o en parte, por razones vinculadas con el equilibrio general del acuerdo general bilateral de que se trate, al fijar la tasa se suelen considerar los siguientes factores técnicos:

a) El régimen del impuesto sobre las sociedades en el país de la fuente (por ejemplo, el grado en que el país aplica un régimen clásico o integrado) y la carga tributaria total sobre los beneficios distribuidos de las sociedades que se derive de ese régimen;

b) El grado en que el país de residencia puede dar crédito por el impuesto sobre los dividendos y los beneficios subyacentes contra sus propios impuestos y la carga tributaria total impuesta al contribuyente, tras la desgravación en ambos países;

c) El grado en que se dé en el país de residencia un crédito de contrapartida por el impuesto de que se eximió en el país de la fuente;

d) El logro, desde el punto de vista del país de la fuente, de un equilibrio satisfactorio entre la recaudación fiscal y la atracción de inversiones extranjeras.

14. El comentario de la Convención modelo de la OCDE contiene los pasajes siguientes:

> "Si una sociedad colectiva es tratada como persona jurídica en la legislación interna que le sea aplicable, los dos Estados contratantes podrán convenir en modificar el apartado *a*) del párrafo 2 en el sentido de que esa sociedad colectiva podrá beneficiarse igualmente de la tasa reducida prevista para la sociedad principal." [párr. 11]
>
> "En virtud del párrafo 2, la limitación del impuesto retenido en el Estado de la fuente no se aplicará cuando un

intermediario, como un agente u otro mandatario, se interponga entre el beneficiario y el pagador, a menos que el propietario beneficiario sea residente del otro Estado contratante ... Los Estados que deseen una formulación más explícita podrán hacerlo en las negociaciones bilaterales. ...” [párr. 12]

“Las tasas que fija el artículo para el impuesto en el Estado de la fuente son tasas máximas. Los Estados podrán convenir en negociaciones bilaterales en tasas inferiores o incluso en la imposición exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario. La reducción de las tasas prevista en el párrafo 2 se refiere únicamente a la imposición de los dividendos y no a la de los beneficios de la sociedad que pague los dividendos.” [párr. 13]

“En negociaciones bilaterales, los dos Estados contratantes podrán convenir asimismo [en reducir el porcentaje de participación en el caso de dividendos de inversiones directas.] Un porcentaje inferior se justifica, por ejemplo, en los casos en que el Estado de residencia de la sociedad principal concede a ésta, de conformidad con su derecho interno, una exención para los dividendos correspondientes a una participación inferior al 25% en una filial no residente.” [párr. 14]

“En el apartado *a*) del párrafo 2, el término ‘capital’ se utiliza [para definir la propiedad mínima requerida para los dividendos de inversiones directas.] El uso de dicho término en ese contexto exige que, en la aplicación del apartado *a*), se emplee en el sentido en que se emplea a efectos de las distribuciones a los accionistas (en este caso, la sociedad principal).

a) Como regla general, pues, el término ‘capital’ del apartado *a*) deberá entenderse como se entiende en el derecho de las sociedades. Otros elementos, en particular las reservas, no se tomarán en consideración.

b) El capital, en el sentido del derecho de las sociedades, deberá indicarse según el valor nominal total de

las acciones, que, en la mayoría de los casos, aparecerá como 'capital' en el balance de la sociedad.

c) No es preciso tener en cuenta las diferencias debidas a las diversas clases de acciones emitidas (acciones ordinarias, acciones privilegiadas, acciones con voto plural, acciones sin derecho a voto, acciones al portador, acciones nominativas, etc.), pues estas diferencias se refieren más a la naturaleza de los derechos del accionista que a la importancia de su participación en el capital.

d) Cuando un préstamo o cualquier otra aportación a la sociedad no constituya, en sentido estricto, capital en el derecho de sociedades, pero en virtud del derecho o los usos internos (infracapitalización, asimilación de un préstamo al capital social) la renta obtenida de ellos se considere como dividendo por el artículo 10, el valor de ese préstamo o de esa aportación se considerará también como 'capital' en el sentido del apartado *a*).

e) En el caso de entidades que no tengan capital según el derecho de las sociedades, se considerará como capital, para la aplicación del apartado *a*), el total de las aportaciones que se tomen en consideración a los efectos de la distribución de los beneficios.

Los Estados contratantes, en negociaciones bilaterales, podrán separarse del criterio de 'capital' utilizado en el apartado *a*) del párrafo 2 y emplear en cambio el criterio del 'derecho de voto'." [párr. 15]

"El apartado *a*) del párrafo 2 no exige que la sociedad beneficiaria de los dividendos haya poseído como mínimo el [10]% del capital durante un período relativamente largo antes de la fecha de la distribución. Esto significa que en relación con la participación, sólo importará la situación existente en el momento en que nazca la sujeción al impuesto a la que se aplique el párrafo 2, es decir, en la mayoría de los casos, la situación existente en el momento en que los dividendos sean puestos legalmente a disposición de los accionistas. La razón esencial de ello está en el

deseo de contar con una disposición que sea aplicable de la manera más amplia posible. Exigir a la sociedad principal la obligación de poseer la participación mínima con cierta antelación a la distribución de beneficios podría suponer investigaciones considerables. La legislación interna de ciertos países miembros de la OCDE establece que para beneficiarse de la exención o de la reducción respecto de los dividendos la sociedad beneficiaria deberá haber detentado las acciones durante un plazo mínimo. En consecuencia, los Estados contratantes podrán incluir en sus convenios una condición similar." [párr. 16]

"La reducción prevista en el apartado *a*) del párrafo 2 no debería concederse en los casos de uso abusivo de esta disposición, por ejemplo cuando una sociedad que tenga una participación inferior al [10]% haya aumentado su participación, poco antes del pago de los dividendos, con el fin esencial de aprovecharse de esa disposición o cuando la participación se haya obtenido principalmente para obtener el beneficio de la reducción. Con el fin de contrarrestar esas maniobras, los Estados contratantes quizá consideren oportuno añadir al apartado *a*) del párrafo 2 una disposición del siguiente tenor:

> 'a condición de que esa participación no se haya adquirido esencialmente con el fin de beneficiarse de la presente disposición'." [párr. 17]

"El párrafo 2 no se pronuncia sobre la forma de imposición en el Estado de la fuente. Por lo tanto, deja a este Estado en libertad de aplicar su propia legislación y, en particular, de recaudar el impuesto por retención en la fuente o por liquidación individual." [párr. 18]

"El párrafo no regula las cuestiones de procedimiento. Cada Estado podrá adoptar el procedimiento previsto en su propia legislación. Podrá reducir inmediatamente sus impuestos a las tasas previstas en el artículo o exigirlos íntegramente, devolviendo luego la diferencia. Se plantean cuestiones especiales en casos triangulares (véase el párra

fo 53 del comentario sobre el artículo 24 [por ejemplo, los casos en que la renta obtenida en un Estado contratante y de propiedad de un residente del otro Estado contratante es imputable a un establecimiento permanente en un tercer Estado].” [párr. 19]

“No se ha determinado si la reducción en el Estado de la fuente debe supeditarse o no a la imposición de los dividendos en el Estado de residencia. Esta cuestión podrá resolverse mediante negociaciones bilaterales.” [párr. 20]

“El artículo no contiene disposición alguna sobre cómo deberá tener en cuenta el Estado de residencia del beneficiario la imposición hecha en el Estado de la fuente de los dividendos. Esta cuestión se trata en los artículos 23 A y 23 B.” [párr. 21]

“En general, hay que señalar el caso de que el beneficiario de los dividendos procedentes de un Estado contratante sea una sociedad residente del otro Estado contratante, cuyo capital pertenezca en todo o en parte a accionistas no residentes en este último Estado, que normalmente no distribuya sus beneficios en forma de dividendos y que goce de un régimen fiscal privilegiado (sociedad privada de inversión, sociedad de base). Puede plantearse la cuestión de si está justificado en ese caso que el Estado de la fuente de los dividendos conceda la limitación de la tasa impositiva prevista en el párrafo 2. En las negociaciones bilaterales podrán estipularse, en su caso, derogaciones especiales de la regla de imposición establecida en este artículo, para definir el régimen aplicable a esas sociedades.” [párr. 22]

Párrafo 3

15. Este párrafo reproduce el párrafo 3 del artículo 10 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

“Teniendo en cuenta las grandes diferencias existentes entre las legislaciones de los países miembros de la OCDE, es imposible definir total y exhaustivamente el concepto de ‘dividendos’. En consecuencia, la definición se

limita a dar ejemplos que pueden encontrarse en la mayoría de las legislaciones de los países miembros y que, en todo caso, no se tratan en ellas de manera diferente. La enumeración va seguida de una fórmula general. Durante la revisión del proyecto de Convención de 1963, se hizo un estudio detenido para encontrar una solución que no hiciera referencia a las legislaciones internas. Ese estudio llevó a la conclusión de que no parecía aún posible, teniendo en cuenta las divergencias todavía existentes entre los países miembros en materia de legislación sobre sociedades y legislación fiscal, elaborar una definición del concepto de dividendos independiente de la legislación interna. Mediante negociaciones bilaterales, los Estados contratantes pueden tener en cuenta las particularidades de sus legislaciones y convenir en extender la definición de 'dividendos' a otros pagos hechos por las sociedades comprendidas en el artículo." [párr. 23]

"La noción de dividendos se refiere esencialmente a las distribuciones hechas por las sociedades en el sentido del apartado *b*) del párrafo 1 del artículo 3. Por consiguiente, la definición se refiere, en primer lugar, a las distribuciones de beneficios a que dan derecho las acciones, es decir, las participaciones en una sociedad anónima (sociedad de capitales). La definición asimila a las acciones los títulos emitidos por las sociedades que den derecho a participar en los beneficios de la sociedad sin ser créditos: tal es el caso, por ejemplo, de las acciones o bonos de disfrute, acciones de fundador u otras participaciones sociales. Naturalmente esta enumeración puede adaptarse en los convenios bilaterales al derecho de los Estados contratantes. Esto puede ser necesario, en particular, cuando se trata de rentas procedentes de acciones de disfrute y acciones de fundador. En cambio, los créditos que den derecho a participar en los beneficios no entrarán en esta categoría ...; tampoco se considerarán como dividendos los intereses de obligaciones convertibles." [párr. 24]

"El artículo 10 no se refiere sólo a los dividendos propiamente dichos, sino también a los intereses sobre

préstamos en la medida en que el prestamista comparta efectivamente los riesgos que corra la sociedad, por ejemplo, cuando la amortización dependa fundamentalmente del éxito o fracaso del giro de la sociedad. Los artículos 10 y 11, pues, no impiden que este tipo de intereses se considere en calidad de dividendos conforme a las normas nacionales sobre infracapitalización aplicadas en el país del prestatario. La cuestión de si el prestamista comparte los riesgos que corre la empresa se debe determinar en cada caso particular a la luz de la totalidad de las circunstancias, como por ejemplo las siguientes:

– El préstamo es muy superior a toda otra aportación al capital de la empresa (o se contrajo para reemplazar una parte considerable del capital que se ha perdido) y no tiene una contrapartida sustancial de acciones rescatables;

– El acreedor compartirá los beneficios que produzca la sociedad;

– La amortización del préstamo está subordinada a los títulos de otros acreedores o al pago de dividendos;

– El nivel o el pago de intereses dependerá de los beneficios de la sociedad;

– El contrato de préstamo no contiene disposiciones finales relativas a la amortización en fecha cierta." [párr. 25]

"La legislación de muchos Estados asimila a las acciones las participaciones de una *Société à responsabilité limitée* (sociedad de responsabilidad limitada). Análogamente, las distribuciones de beneficios efectuadas por las sociedades cooperativas se consideran, en general, como dividendos." [párr. 26]

"Las distribuciones de beneficios realizadas por sociedades colectivas, no tienen el carácter de dividendos, en el sentido de la definición, a menos que esas sociedades estén sujetas, en el Estado en que se encuentre su sede

de dirección efectiva, a un régimen fiscal esencialmente análogo al que se aplique a las sociedades anónimas (por ejemplo, en Bélgica, España y Portugal, y también en Francia para las distribuciones hechas a los '*commanditaires*' en las '*sociétés en commandite simple*'). Por otra parte, pueden ser necesarias ciertas precisiones en los convenios bilaterales en el caso de que la legislación fiscal de un Estado contratante conceda al propietario de participaciones en una sociedad el derecho de optar, en ciertas condiciones, por una imposición análoga a la de un socio de una sociedad colectiva, o a la inversa, conceda al socio de una sociedad colectiva el derecho de elegir ser gravado como propietario de una participación en una sociedad." [párr. 27]

"Los pagos que se consideran dividendos no son sólo las distribuciones de beneficios aprobadas cada año en las juntas generales de accionistas, sino también otras ventajas monetarias o valorables en dinero, como acciones gratuitas, bonos, beneficios de liquidación y distribuciones encubiertas de beneficios. Las reducciones previstas en el artículo se aplican sólo cuando el Estado de residencia de la sociedad pagadora grave esas ventajas como dividendos. No importa que esas ventajas se paguen con cargo a beneficios sociales corrientes o procedan, por ejemplo, de reservas, esto es, de beneficios de ejercicios anteriores. Por lo común, las distribuciones hechas por una sociedad que reduzcan los derechos de los socios no se considerarán como dividendos; por ejemplo no se considerarán como tales los pagos que correspondan a reembolsos de capital en cualquier forma." [párr. 28]

"Las ventajas a que da derecho una participación social no se atribuyen, por regla general, más que a los accionistas mismos. Sin embargo, si algunas de esas ventajas se conceden a personas que no sean accionistas en el sentido del derecho de las sociedades, se podrán considerar como dividendos cuando:

– Las relaciones jurídicas entre esas personas y la sociedad se asimilen a una participación social ('participaciones ocultas'), y

– Las personas que se beneficien esas ventajas se encuentren estrechamente vinculadas a un accionista; así ocurrirá, por ejemplo, cuando el beneficiario sea un pariente del accionistas o una sociedad perteneciente al mismo grupo que la sociedad que posea las acciones." [párr. 29]

"Cuando el accionista y el beneficiario efectivo de esas ventajas sean residentes de dos Estados diferentes con los que el Estado de la fuente haya concertado convenios, pueden producirse divergencias de opinión en cuanto al convenio aplicable. Problema análogo puede plantearse cuando el Estado de la fuente haya concertado un convenio con uno de los Estados pero no con el otro. Se trata, sin embargo, de un conflicto que también puede afectar a otros tipos de renta, y cuya solución sólo puede encontrarse mediante disposiciones adoptadas mediante un procedimiento de acuerdo mutuo." [párr. 30]

Párrafo 4

16. Este párrafo, que hace inaplicables los párrafos 1 y 2 a los dividendos de acciones que estén efectivamente vinculados con un establecimiento permanente o un centro fijo del receptor en el país de la fuente, reproduce el párrafo 4 del artículo 10 de la Convención modelo de la OCDE. En el comentario de la OCDE se observa que el párrafo 4 no adopta la regla de la fuerza atractiva del establecimiento permanente, autorizando a gravar los dividendos como beneficios de la empresa si el receptor tiene un establecimiento permanente o un centro fijo en el país de la fuente, con independencia de que la participación esté o no vinculada con el establecimiento permanente. En cambio, el párrafo sólo autoriza a gravar los dividendos como beneficios de la empresa, "si se pagan por participaciones que formen parte del activo del establecimiento permanente o estén efectivamente vinculados de otra manera a ese establecimiento." [párr. 31]

Párrafo 5

17. Este párrafo que prohíbe que un Estado contratante grave los dividendos pagados por una sociedad residente en el otro Estado sólo porque la sociedad deriva rentas o beneficios en el Estado que impone el gravamen, reproduce el párrafo 5 del artículo 10 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

> "El artículo trata sólo de los dividendos que una sociedad residente de un Estado contratante pague a un residente del otro Estado. Sin embargo, algunos Estados no gravan sólo los dividendos pagados por una sociedad residente en ellos, sino también las distribuciones de beneficios procedentes de su territorio hechas por sociedades no residentes. Naturalmente todo Estado puede gravar los beneficios que obtengan en su territorio las sociedades no residentes, en la medida prevista en la Convención (en particular en el artículo 7). No debería gravarse, además, a los accionistas de esas sociedades salvo si son residentes de este Estado y están, por lo tanto, naturalmente sometidos a su soberanía fiscal." [párr. 33]
>
> "El párrafo 5 excluye la imposición extraterritorial de los dividendos, es decir, la práctica de los Estados que gravan los dividendos distribuidos por una sociedad no residente, sólo porque los beneficios sociales con cargo a los cuales se hacen las distribuciones proceden de su territorio (por ejemplo, si se obtienen por medio de un establecimiento permanente situado en él). El problema de la imposición extraterritorial no se planteará, evidentemente, cuando el país de la fuente de los beneficios sociales grave los dividendos porque sean abonados a un accionista residente en ese Estado o a un establecimiento permanente o centro fijo situado en él." [párr. 34]
>
> "Además, puede aducirse que tal disposición no tiene por finalidad y no puede tener por efecto impedir a un Estado someter a una retención en la fuente a los dividendos distribuidos por sociedades extranjeras, si se perciben en su territorio. En efecto, en este caso el criterio de sujeción es

el hecho del pago de los dividendos y no el origen de los beneficios sociales destinados a la distribución. Pero si la persona que percibe los dividendos en un Estado contratante es residente del otro Estado contratante (del que la sociedad que paga los dividendos sea residente), podrá en virtud del artículo 21, obtener la exención o el reembolso de la retención en la fuente en el primer Estado. Análogamente, si el beneficiario de los dividendos es un residente de un tercer Estado que haya concertado un convenio de doble tributación con el Estado donde se cobren los dividendos podrá en virtud del artículo 21 de ese convenio, obtener la exención o el reembolso de la retención en la fuente de este último Estado." [párr. 35]

"El párrafo 5 dispone, además, que las sociedades no residentes no deberán ser sometidas a impuestos especiales sobre los beneficios no distribuidos." [párr. 36]

"Podría aducirse que cuando, conforme a sus medidas compensatorias (como la legislación del subtítulo F en los Estados Unidos), trata de gravar los beneficios que no se han distribuido, el país de residencia del contribuyente actúa en contravención de lo dispuesto en el párrafo 5. Sin embargo, ... el párrafo se limita a la imposición en la fuente y, por lo tanto, no guarda relación con los gravámenes impuestos en el Estado de residencia en virtud de una legislación compensatoria. Además, el párrafo se refiere exclusivamente a los tributos aplicables a la sociedad y no al accionista." [párr. 37]

"La aplicación de legislación compensatoria, con todo, puede plantear algunas dificultades. Si la renta se imputa al contribuyente, cada elemento de renta ha de quedar sometido a las disposiciones pertinentes de la Convención (beneficios de las sociedades, intereses o cánones). Si la suma de que se trate se asimila a los dividendos, evidentemente se deriva de la sociedad pantalla y, por ende, constituye una renta proveniente del país de esa sociedad. Aun en ese caso, no está claro en modo alguno que la cuantía imponible se haya de considerar en calidad de divi

dendo en el sentido del artículo 10 o de 'otros ingresos' en el sentido del artículo 21. En virtud de algunas medidas compensatorias, la suma imponible se considera dividendo, con el resultado de que una exención concedida en virtud del acuerdo fiscal, por ejemplo, una excepción por afiliación, también se le hace extensiva (por ejemplo, en Alemania). Es dudoso que la Convención requiera este resultado. Si el país de residencia considera que no es así, bien se podría alegar que está obstaculizando el funcionamiento normal de la excepción de afiliación al gravar el dividendo (en la forma de 'suma asimilada a los dividendos') por anticipado." [párr. 38]

"Cuando los dividendos son realmente distribuidos por la sociedad pantalla, las disposiciones de un acuerdo bilateral sobre los dividendos deben de aplicarse en la forma ordinaria porque existe una renta en concepto de dividendos en el sentido del acuerdo. Por lo tanto, el país de la sociedad pantalla podrá aplicar un impuesto de retención a los dividendos. El país de residencia del accionista aplicará los métodos ordinarios para eliminar la doble tributación (por ejemplo, el crédito tributario o la exención del impuesto). Ello implica que el impuesto de retención sobre los dividendos se acreditará en el país de residencia del accionista, incluso cuando el beneficio distribuido (dividendo) haya sido objeto de imposición varios años antes en virtud de la legislación compensatoria. Sin embargo, la obligación de otorgar créditos en ese caso sigue siendo dudosa. En general, el dividendo *per se* está exceptuado de impuestos (porque ya estuvo sujeto a la imposición conforme a la legislación compensatoria) y podría decirse que no existe fundamento para otorgar un crédito tributario. Por otra parte, se frustraría la finalidad del acuerdo fiscal si pudiera evitarse otorgar un crédito por impuestos mediante el sencillo expediente de anticipar la imposición de los dividendos en virtud de la legislación compensatoria. El principio general expuesto *supra* indicaría que el crédito se debe otorgar, si bien los detalles dependerán de los aspectos técnicos de las medidas compensatorias y del sistema para

dar crédito por impuestos extranjeros contra el pago de los impuestos nacionales, así como de las particularidades del caso (por ejemplo, el lapso transcurrido desde la imposición de la 'suma asimilada a los dividendos'). Sin embargo, los contribuyentes que recurren a artificios asumen riesgos contra los cuales las autoridades tributarias no pueden protegerlos enteramente." [párr. 39]

18. Puede ser pertinente señalar que las leyes de algunos países tratan de evitar o mitigar la doble tributación económica, esto es, la tributación simultánea de los beneficios de la sociedad al nivel de la sociedad y de los dividendos al nivel del accionista. Para un examen detallado del asunto, acaso sea instructivo remitirse a los párrafos 40 a 67 de los comentarios sobre el artículo 10 de la Convención modelo de la OCDE.

Impuestos sobre los beneficios de las sucursales

19. La inclusión de una disposición relativa a la tributación de los beneficios de las sucursales en una versión revisada de la Convención modelo de las Naciones Unidas se examinó en las reuniones del Grupo de Expertos celebradas en 1987 y 1991. El tema se examinó, además, en la reunión del Grupo de Expertos de 1997 (la Octava Reunión) y se consideró que, dado que sólo un número reducido de países gravaba los beneficios de las sucursales, el párrafo bien se podía ubicar en los comentarios y no en el texto principal. Se dejó librado a la discreción de los Estados contratantes, si así lo deseaban en el curso de negociaciones bilaterales, la incorporación de disposiciones relativas al impuesto sobre los beneficios de las sucursales en sus acuerdos fiscales bilaterales. En general, los países en desarrollo no se opusieron al principio de la imposición de los beneficios de las sucursales, aunque no tenían establecido ese impuesto. Un miembro de un país desarrollado dijo que el establecimiento de un impuesto sobre los beneficios de las sucursales entraría en conflicto con la política de su país de gravar sólo una vez los beneficios de las empresas.

20. Algunos miembros, aunque citaron la justificación de la tributación de los beneficios de las sucursales como medio de lo

grar una paridad aproximada en la tributación del país de la fuente, con prescindencia de que el giro en dicho país se realice por conducto de una filial o de una sucursal, adujeron que el principio se debía aplicar lógicamente en todo el texto de la Convención. Por lo tanto, a su juicio, contrariamente a lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, todos los gastos del establecimiento permanente debían ser deducibles si éste era una empresa distinta y separada que tratara con la oficina principal en régimen de entera independencia.

21. Otro miembro de un país desarrollado observó que su país aplicaba el impuesto en dos partes separadas: i) un primer impuesto, análogo al impuesto de retención sobre los dividendos, gravaba la "cuantía equivalente a dividendos" de una sucursal, que era aproximadamente la cuantía que presumiblemente se habría distribuido en concepto de dividendos si la sucursal hubiera sido una filial; y ii) un segundo impuesto, análogo a un impuesto de retención sobre los intereses pagados por una filial residente en ese país a su casa matriz extranjera, que se aplicaba a la diferencia positiva entre la cuantía de intereses deducida por la sucursal al calcular su renta imponible y la cuantía de interés realmente pagada por la sucursal. El objetivo principal de ese régimen era reducir al mínimo el efecto de los factores tributarios en la decisión del inversor extranjero de realizar o no su giro en el país por medio de una sucursal o una filial.

22. Si uno de los Estados contratantes o ambos Estados contratantes tienen establecidos impuestos sobre los beneficios de las sucursales, pueden incluir en la convención una disposición como la siguiente:

> "Sin perjuicio de otras disposiciones de la presente convención, cuando una sociedad que sea residente de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, los beneficios imponibles en virtud del párrafo 1 del artículo 7 podrán quedar sujetos a un impuesto adicional en ese otro Estado, de conformidad con su legislación, pero esa carga adicional no excederá del ___% de la cuantía de esos beneficios."

23. En la disposición que se sugiere no se recomienda una tasa máxima para el impuesto sobre los beneficios de las sucursales. La práctica más común es utilizar la tasa aplicable a los dividendos de inversiones directas (por ejemplo, la tasa tributaria del apartado *a*) del párrafo 2). En la reunión del Grupo de Expertos de 1991 hubo acuerdo entre los partidarios de la tributación sobre los impuestos de las sucursales de que, en vista de los principios enunciados en sustento de ese régimen, la tasa del impuesto sobre los beneficios de las sucursales debía ser idéntica a la tasa sobre los dividendos de inversiones directas. Sin embargo, en varios tratados, la tasa del impuesto sobre los beneficios de las sucursales era la tasa que correspondía a los dividendos de inversiones de cartera (que, por lo común, era una tasa más elevada), y en algunos acuerdos fiscales la tasa del impuesto sobre las sucursales era inferior a la tasa aplicable a los dividendos de las inversiones directas. Si bien el impuesto sobre los beneficios de las sucursales se aplica a los beneficios de la empresa, la disposición se puede incluir en el artículo 10 y no en el artículo 7 porque el impuesto tiene por objeto ser análogo a un impuesto sobre los dividendos.

24. Esta disposición permite que el impuesto sobre los beneficios de las sucursales se aplique sólo a los beneficios gravables en virtud del párrafo 1 del artículo 7 en razón del establecimiento permanente. En muchos acuerdos fiscales, además, se limita la base tributaria a esos beneficios "después de deducir de ellos el impuesto sobre la renta y otros impuesto sobre la renta que los graven en ese otro Estado". En otros acuerdos fiscales no figura dicha cláusula porque el concepto está incluido en la legislación interna.

25. En la reunión del Grupo de 1991, se señaló a la atención que una disposición relativa al impuesto sobre los beneficios de las sucursales podía estar en conflicto con la cláusula de no discriminación de un tratado. Por cuanto el impuesto sobre los beneficios de las sucursales es, por lo común, un segundo nivel de tributación sobre los beneficios de sociedades extranjeras que no se aplica a las sociedades nacionales que realizan las mismas actividades, se podría considerar, desde el punto de vista técnico, que está prohibido por el artículo 24 (No discriminación). Sin

embargo, los países que establecen este impuesto lo consideran como un impuesto análogo al impuesto de retención sobre los dividendos pagados sobre los dividendos que una filial distribuye a la casa matriz extranjera y, por lo tanto, consideran apropiado incluir en el artículo sobre la no discriminación una excepción expresa que autorice el impuesto sobre las sucursales. El artículo sobre no discriminación que figura en varios acuerdos fiscales que contienen disposiciones sobre el impuesto aplicable a los beneficios de las sucursales figura en el párrafo siguiente:

> "Ninguna disposición del presente artículo se interpretará en el sentido de que impida a cualquiera de los Estados contratantes establecer un impuesto como el descrito en el párrafo —[disposición relativa al impuesto sobre los beneficios de las sucursales] del artículo 10 (Dividendos)."

Sin embargo, la disposición relativa al impuesto sobre los beneficios de las sucursales que se ha sugerido *supra* hace innecesaria esta disposición porque se aplica "sin perjuicio de otras disposiciones de la presente convención" y, por lo tanto, tiene precedencia respecto de otras disposiciones del tratado, incluido el artículo 24 (No discriminación).

26. Algunos miembros del Grupo de Expertos señalaron que los contribuyentes recurren a muchos artificios para beneficiarse de las disposiciones del artículo 10, entre otras cosas, mediante el libramiento o la cesión de acciones u otros títulos respecto de los cuales se pagan dividendos. Si bien para neutralizar esos arreglos se pueden invocar principios como la norma de que el fondo prima sobre la forma o la doctrina del abuso del derecho u otra doctrina análoga, los Estados contratantes que quieran abordar concretamente la cuestión podrían incluir una cláusula como la que figura a continuación en el curso de sus negociaciones sobre acuerdos fiscales bilaterales, a saber:

> "Las disposiciones del presente artículo no se aplicarán cuando el objeto principal o uno de los objetos principales del interesado en el libramiento o la cesión de las acciones u otros títulos respecto de los cuales se paguen dividendos sea beneficiarse de lo dispuesto en el presente artículo mediante ese libramiento o esa cesión."

Artículo 11

INTERESES

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 11 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce las disposiciones del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, excepto los párrafos 2 y 4, en los que se han hecho modificaciones de fondo.

2. Los intereses que, como los dividendos, constituyen rentas del capital mobiliario, pueden pagarse a ahorristas individuales que tengan depósitos bancarios o sean titulares de cuentas de ahorro, a inversores individuales que hayan adquirido bonos, a proveedores individuales o sociedades comerciales que vendan con pago diferido, a instituciones financieras que hayan concedido préstamos o a inversores institucionales que posean bonos u obligaciones. También pueden pagarse intereses por los préstamos entre empresas asociadas.

3. En el plano interno, los intereses son por lo común deducibles de los beneficios. Todo impuesto sobre los intereses es pagado por el beneficiario a menos que un contrato especial prevea que haya de ser pagado por quien adeude los intereses. A diferencia de lo que ocurre en el caso de los dividendos, los intereses no están expuestos a doble tributación, es decir, a tributación tanto en manos del beneficiario como del deudor. Si este último tiene que retener cierta parte de los intereses como impuesto, los intereses así retenidos representarán un anticipo del impuesto que el beneficiario tendrá que pagar por sus rentas o beneficios agregados al terminar el ejercicio fiscal, y el beneficiario podrá deducir la suma retenida por el deudor del importe del impuesto que deba pagar y obtener el reembolso de cualquier cantidad en que el importe retenido exceda del importe del impuesto que haya de pagar en definitiva. Este mecanismo impide que el beneficiario sea sometido a imposición dos veces por los mismos intereses.

4. En el plano internacional, cuando el beneficiario de los intereses reside en un Estado y el deudor de los intereses en otro,

los mismos intereses quedan sometidos a tributación en ambos países. Esta doble tributación puede reducir considerablemente el importe neto de los intereses recibidos por el beneficiario o, si el deudor ha accedido a cargar con el costo del impuesto deducible en la fuente, aumentará la carga financiera de ese deudor.

5. El comentario de la Convención modelo de la OCDE observa que, si bien esta doble tributación se podría eliminar prohibiendo al país de la fuente o de la residencia que gravara los intereses:

> "Una fórmula que reservase la imposición exclusiva de los intereses a un Estado, ya fuese el de residencia del beneficiario, ya el de la fuente, no podría lograr el asentimiento general. En consecuencia, se ha adoptado una solución de avenencia. Ésta prevé que los intereses podrán someterse a imposición en el Estado de la residencia, pero deja al Estado de la fuente el derecho de gravarlos si su legislación se lo permite; tratándose de una facultad, el Estado de la fuente podrá renunciar a toda exacción fiscal sobre los intereses pagados a no residentes. El ejercicio de su derecho de imposición estará limitado, sin embargo, por un techo que su imposición no podrá sobrepasar ... El sacrificio que este último Estado aceptará en esas condiciones quedará compensado por la desgravación que el Estado de residencia concederá para tener en cuenta el impuesto percibido en el Estado de la fuente (compárense los artículos 23 A o 23 B)." [párr. 3]
>
> "Algunos países, en relación con la imposición del deudor, sólo permiten deducir los intereses pagados si el beneficiario reside también en el mismo Estado o está sujeto a imposición en él. En caso contrario la prohíben. La cuestión de dilucidar si debe concederse igualmente la deducción en el caso de que los intereses sean pagados por un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado se trata en el párrafo 5 del artículo 24." [párr. 4]

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 11

Párrafo 1

6. Este párrafo reproduce el párrafo 1 del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

> "El párrafo 1 formula el principio de que los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado. A1 hacerlo no establece un derecho exclusivo de imposición en favor del Estado de la residencia. El término 'pagados' tiene un sentido muy amplio; pagar significa ejecutar la obligación de poner fondos a disposición del acreedor de la manera prevista por el contrato o por los usos." [párr. 5]
>
> "El artículo trata sólo de los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante. No se aplica, pues, a los intereses procedentes de un tercer Estado ni a los intereses procedentes de un Estado contratante que sean atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de ese Estado tenga en el otro Estado contratante ..." [párr. 6]

Párrafo 2

7. Este párrafo reproduce el párrafo 2 del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, con un cambio de fondo. La Convención modelo de la OCDE, dispone que el impuesto en el país de la fuente "no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses". En cambio, la Convención modelo de las Naciones Unidas dispone que el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales.

8. El Grupo de Expertos ha enmendado la principal disposición del párrafo 2 a fin de armonizarla con la de la Convención modelo de la OCDE. Antes de esa enmienda, se disponía que esos intereses se podían gravar también en el Estado contratante del que procedían y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el receptor era el propietario beneficiario de los intereses,

el impuesto se debía cobrar de la manera especificada. Se modificó la disposición a fin de estatuir que si el propietario beneficiario de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto se ha de cobrar de la manera especificada. La enmienda tiene por objeto dar el beneficio del presente artículo a un propietario beneficiario que resida en el otro Estado contratante, con independencia de la residencia del agente o intermediario que recaude la renta en nombre del propietario beneficiario, al tiempo que se continúa denegando ese beneficio cuando el propietario beneficiario no es residente del Estado contratante, incluso cuando el intermediario que recaude la renta sí lo sea.

9. Los miembros de países en desarrollo manifestaron que el país de la fuente debía tener el derecho exclusivo, o por lo menos primario, a gravar los intereses. Según este criterio, incumbía a los países de la residencia evitar la doble tributación de esos ingresos por medio de la exención, el descuento impositivo u otras medidas de desgravación. Esos miembros alegaron que los intereses debían gravarse donde se obtenían, es decir, en el lugar en que se utilizaba el capital. Algunos miembros de los países desarrollados consideraron que el país de origen del inversor debía gozar del derecho exclusivo de gravar los intereses, ya que, en su opinión, ello fomentaría la movilidad del capital y asignaría el derecho de imposición al país que estaba en mejores condiciones de tener en cuenta las características del contribuyente. También señalaron que la exención de los intereses extranjeros del pago de impuestos en el país del inversor quizá no redundara en beneficio de los países en desarrollo, pues podría inducir a los inversores a colocar su capital en el país en desarrollo que tuviera la tasa impositiva más baja.

10. Los miembros de países en desarrollo dieron su consentimiento a la solución del gravamen tanto por el país de residencia como por el país fuente, incorporada a los párrafos 1 y 2 del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, pero encontraron inaceptable el límite del 10% del importe bruto de los intereses mencionado en el párrafo 2 de esa Convención.

11. La decisión de no recomendar una tasa máxima de retención se puede justificar por remisión a la práctica actual de los

tratados. Las tasas de retención sobre intereses adoptadas en los acuerdos fiscales de países desarrollados y en desarrollo exhiben una mayor amplitud que las aplicables a los dividendos y van desde una exención total hasta el 25%. Sin embargo, algunos países en desarrollo han reducido la tasa de retención sobre los intereses a fin de atraer inversiones extranjeras; varios de estos países han adoptado tasas idénticas o inferiores a la tasa de 10% de la OCDE.

12. Para fijar un nivel exacto del impuesto retenido en el país fuente hay que tomar en consideración algunos factores, entre ellos los siguientes: el hecho de que el capital proceda del país de residencia; la posibilidad de que una tasa elevada en la fuente haga que los prestamistas traspasen el costo del impuesto a los prestatarios, lo que significaría que el país fuente aumentaría sus rentas a expensas de sus propios residentes y no de los prestamistas extranjeros: la posibilidad de que una tasa impositiva superior al límite del descuento impositivo extranjero en el país de residencia disuada de la inversión; el hecho de que la disminución de la tasa de retención tenga consecuencias en el ingreso y en las divisas del país fuente y el hecho de que los intereses fluyan principalmente en una dirección (es decir, de los países en desarrollo a los países desarrollados).

13. En las negociaciones de acuerdos fiscales bilaterales con una tasa positiva general de retención del impuesto sobre los intereses, las partes han convenido a veces en un límite más bajo o incluso en una exención de los intereses en una o más de las siguientes categorías:

a) Intereses pagados a los gobiernos u organismos públicos;

b) Intereses garantizados por los gobiernos u organismos públicos;

c) Intereses pagados a los bancos centrales;

d) Intereses pagados a los bancos u otras instituciones financieras;

e) Intereses sobre los préstamos a largo plazo;

f) Intereses sobre préstamos para financiar equipos especiales u obras públicas; o

g) Intereses sobre otras categorías de inversiones aprobadas por el gobierno (por ejemplo, la financiación de exportaciones).

Con respecto a los préstamos de bancos e instituciones financieras, una justificación importante de la reducción de la tasa es el alto costo de estos préstamos, particularmente el costo de los fondos para el prestamista. El impuesto de retención, por ser un gravamen sobre sumas brutas, tiene una tasa efectiva elevada. Si la tasa efectiva es superior a la tasa tributaria general en el país de residencia del prestamista, el prestatario tiene muchas veces que absorber el impuesto en virtud de una cláusula de conversión de sumas netas a sumas brutas en el contrato de préstamo. En ese caso, el impuesto de retención equivale a un impuesto adicional sobre los residentes del Estado de la fuente. Una forma de resolver el problema es autorizar al prestamista a declarar esas rentas como beneficios sociales conforme al artículo 7; sin embargo, este método plantea problemas administrativos y de cálculo a los bancos y al fisco.

14. De manera similar se justifica la reducción de las tasas aplicables a los intereses de las ventas a crédito. En estos casos, el proveedor no hace muy a menudo más que trasladar al comprador, sin ninguna otra carga adicional, el precio del crédito que habrá tenido que pagar a un banco o a una entidad de financiación de exportaciones. Para el vendedor de equipo a crédito, el interés es más un elemento del precio de venta que la venta de un capital invertido.

15. Además, los créditos a largo plazo corresponden a inversiones que han de tener una rentabilidad suficiente que justifique su amortización en cuotas durante el plazo del crédito. En este último caso, el interés se debe pagar con cargo a los ingresos al mismo tiempo que las cuotas del crédito se amortizan con cargo al capital. En consecuencia, toda carga fiscal excesiva sobre esos intereses se debe pasar al valor en libros de los bienes de capital adquiridos a crédito, con el resultado de que la carga fiscal aplicada al interés podría, en último análisis, disminuir la cuantía de

los impuestos que se han de pagar sobre los beneficios obtenidos por el usuario de los bienes de capital.

16. En la reunión del Grupo de 1991, algunos miembros dijeron que los ingresos por concepto de intereses recibidos por organismos públicos debían exceptuarse de la tributación del país de la fuente porque esa exención facilitaría la financiación de los proyectos de desarrollo, en particular en los países en desarrollo, debido a que eliminaría los factores fiscales en las negociaciones sobre los tipos de interés. Algunos miembros de países en desarrollo afirmaron que la financiación de esos proyectos se facilitaría aún más si el ingreso por concepto de intereses era desgravado también en el país de residencia del prestamista.

17. La práctica imperante en materia de tratados consiste en exonerar a los intereses del Estado del impuesto del país de la fuente, pero existe una gran disparidad en cuanto a los detalles. En algunos casos, el ingreso por concepto de intereses está exonerado si lo paga o recibe un gobierno; en otros casos, sólo se exonera a los intereses pagados a un gobierno. Además, la definición de "gobierno" es variable, pues puede incluir, por ejemplo, administraciones locales, organismos, instituciones, bancos centrales y organismos financieros del Estado.

18. El Grupo ha observado que muchas veces los créditos a largo plazo requieren garantías especiales debido a la dificultad para hacer pronósticos políticos, económicos y monetarios a largo plazo. Además, muchos países desarrollados, para lograr el pleno empleo en sus sectores de bienes de capital o empresas de obras públicas, han adoptado diversas medidas para incentivar los créditos a largo plazo, incluidos los seguros de crédito o las reducciones de los tipos de interés por parte otorgados por organismos públicos. Estas medidas pueden adoptar la forma de préstamos directos otorgados por organismos públicos y vinculados con préstamos de bancos privados o líneas de crédito privadas o tipos de interés más favorables que los que se pueden obtener en el mercado de capitales. Es de presumir que estas medidas no han de persistir si se cancelan efectivamente las preferencias o si se las reduce como resultado de una fiscalidad excesiva en el país del deudor. Por lo tanto, no sólo habría que desgravar a los

intereses devengados por los préstamos otorgados por un gobierno, sino que bien se podría argüir a favor de desgravar los intereses de los préstamos a largo plazo otorgados por bancos privados cuando dichos créditos fueran garantizados o refinanciados por un gobierno o un organismo público.

19. El comentario de la Convención modelo de la OCDE contiene los siguientes pasajes:

> "En virtud del párrafo 2, la limitación del impuesto exigido en el Estado de la fuente no se aplicará cuando un intermediario, como un representante u otro mandatario, se interponga entre el acreedor y el deudor, a menos que el propietario beneficiario sea un residente del otro Estado contratante. ... Los Estados que deseen formular esta disposición de manera más explícita podrán hacerlo en el curso de las negociaciones bilaterales." [párr. 8]
>
> "El párrafo no se pronuncia sobre el modo de imposición en el Estado de la fuente. Deja, pues, a este Estado la facultad de aplicar su legislación interna y, en particular, de exigir el impuesto mediante retención en la fuente o liquidación individual. El artículo no se ocupa de las cuestiones de procedimiento. Cada Estado podrá aplicar el procedimiento prescrito por su legislación ..." [párr. 9]
>
> "No especifica si la reducción en el Estado de la fuente deberá quedar subordinada o no a la imposición efectiva de los intereses en el Estado de la residencia. Esta cuestión podrá resolverse por negociaciones bilaterales." [párr. 10]
>
> "El artículo no contiene ninguna disposición sobre la manera en que el Estado de residencia del beneficiario deberá tomar en cuenta la imposición en el Estado de la fuente de los intereses. Esta cuestión se trata en los artículos 23 A y 23 B." [párr. 11]
>
> "En general, hay que subrayar el caso de que el propietario beneficiario de los intereses procedentes de un Estado contratante sea una sociedad residente del otro Estado contratante, cuyo capital pertenezca, en todo o en

parte, a accionistas no residentes de este último Estado, que habitualmente no distribuya sus beneficios en forma de dividendos y que goce de un régimen fiscal privilegiado (sociedad privada de inversión, sociedad pantalla). Puede plantearse la cuestión de si está justificado conceder a esa sociedad, en el Estado de la fuente de los intereses, la limitación del impuesto prevista en el párrafo 2. Con ocasión de las negociaciones bilaterales, podrán estipularse derogaciones especiales a la regla de imposición contenida en este artículo para definir el régimen aplicable a esas sociedades." [párr. 12]

"Es necesario señalar, sin embargo, que la solución adoptada, por el efecto combinado del derecho de imposición concedido al Estado de la fuente y de la reducción, en el Estado de la residencia, del impuesto retenido puede traducirse, en algunos casos, en la subsistencia de una doble imposición parcial y producir efectos antieconómicos. De hecho, cuando el beneficiario tenga que acudir él mismo al crédito para financiar la operación que le produce los intereses, sólo obtendrá en forma de intereses un beneficio muy inferior al importe nominal cobrado; si los intereses deudores y acreedores se equilibran, no habrá ningún beneficio. En tal caso, la imputación prevista en el párrafo 2 del artículo 23 A o en el párrafo 1 del artículo 23 B plantearán un problema difícil y a veces insoluble en razón de que el impuesto pagado en el Estado de donde procedan los intereses se calculará sobre el importe bruto de éstos, mientras que esos mismos intereses sólo se reflejarán en los beneficios del perceptor en su importe neto. El resultado será que el impuesto exigido en el Estado de donde procedan los intereses no podrá ser amparado por un descuento impositivo en su totalidad —o, a veces, en absoluto— en el Estado de residencia del beneficiario y constituirá un excedente de carga fiscal para éste, que quedará así sometido a doble imposición. Por otra parte, a fin de evitar el inconveniente señalado, el acreedor tenderá a aumentar el tipo de interés cargado al deudor, cuya carga financiera resultará agravada en consecuencia. El sistema de retención en la fuente

puede, pues, constituir en algunos casos un obstáculo para el comercio internacional." [párr. 13]

"Los inconvenientes que acaban de mencionarse se producen en la práctica de los negocios, particularmente en el caso de ventas a crédito de bienes de equipo, de otras ventas comerciales a crédito y de los préstamos bancarios. En estos casos, el proveedor no hace muy a menudo más que traspasar al comprador, sin ninguna carga adicional, el precio del crédito que habrá tenido que pagar a un banco o a una entidad de financiación de exportaciones; de la misma manera, el banquero financiará generalmente los créditos que conceda con los fondos que haya tomado a préstamo su banco y, en particular, con los que haya recibido en depósito. Especialmente, en el caso del vendedor a crédito de bienes de equipo, el interés es más un elemento del precio de venta que la renta de un capital invertido." [párr. 14]

"Cuando dos Estados contratantes deseen evitar, para eliminar todos los riesgos de una doble imposición, la percepción de un impuesto en el Estado de la fuente sobre los intereses producidos por las clases de créditos mencionados *supra*, su intención común podría enunciarse mediante un párrafo adicional colocado a continuación del párrafo 2 del artículo, y que podría redactarse de la siguiente manera:

> 3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los intereses mencionados en el párrafo 1 sólo podrán someterse a imposiciones en el Estado contratante del que la persona que los perciba sea residente, si esta persona es el propietario beneficiario de los intereses y si éstos se pagan:
>
> *a*) En relación con la venta a crédito de cualquier equipo industrial, comercial o científico;
>
> *b)* En relación con la venta a crédito de cualesquiera mercancías entregadas por una empresa a otra empresa, o

c) Por razón de un préstamo de cualquier naturaleza concedido por un establecimiento bancario." [párr. 15]

"En lo que respecta más concretamente a las ventas a crédito mencionadas en el apartado *a*) del texto sugerido, *supra*, comprenderá no sólo las ventas de unidades completas, sino también las de sus distintos componentes. Por otra parte, en cuanto a las modalidades de ventas a crédito mencionadas en los apartados *a*) y *b)* del citado texto, es indiferente que el interés se estipule separadamente y como adición al precio de venta o que esté comprendido desde el principio en el precio que ha de pagarse a plazos." [párr. 16]

"Los Estados contratantes podrán añadir a las categorías de intereses enumeradas ... *supra* otras clases de intereses sobre los que la percepción de un impuesto en el Estado de la fuente no parezca conveniente. También podrán convenir en que la exclusión del derecho de imposición en el Estado de la fuente se limitará a algunas de las categorías de intereses mencionadas." [párr. 17]

Párrafo 3

20. Este párrafo reproduce el párrafo 3 del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

"El párrafo 3 precisa el alcance que deberá atribuirse al término 'intereses' para la aplicación del régimen de imposición definido por el artículo. Este término designa, en general, los rendimientos de créditos de cualquier clase con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios. La expresión 'créditos de cualquier naturaleza' abarca evidentemente los depósitos en efectivo y las fianzas en numerario, así como los rendimientos de los títulos de la deuda pública y los de los bonos u obligaciones aunque estos tres últimos se mencionan especialmente por su importancia y por ciertas particularidades que pueden presentar. Se admite, por una parte, que los intereses de préstamos hipotecarios entran en la categoría de rentas de

capitales mobiliarios ('revenus de capitaux mobiliers'), aunque algunos países los asimilen a las rentas inmobiliarias. Por otra parte, los créditos y particularmente los bonos u obligaciones con derecho a participar en los beneficios del deudor se consideran, sin embargo, como préstamos si el contrato, por su carácter general, resulta ser un préstamo con intereses." [párr. 18]

"El interés sobre los bonos con participación no debiera por lo común considerarse como dividendo, ni tampoco debiera considerarse como dividendo el interés sobre los bonos convertibles hasta que los bonos sean realmente convertidos en acciones. Sin embargo, el interés sobre esos bonos se ha de considerar como dividendo si el crédito comparte efectivamente los riesgos que corre la sociedad deudora … En situaciones en que se presume la infracapitalización, a veces resulta difícil distinguir entre dividendos e intereses y, para evitar toda posibilidad de yuxtaposición entre las categorías de rentas a las que se aplican los artículos 10 y 11 respectivamente, debiera advertirse que el término 'intereses' usado en el artículo 11 no incluye los elementos de renta que caen dentro del ámbito del artículo 10." [párr. 19]

"En lo que respecta más particularmente a la deuda pública y a los bonos u obligaciones el texto especifica que las primas y los premios vinculados a ellos constituyen intereses. En general, lo que constituye un interés producido por un título de deuda y puede ser gravado como tal en el Estado de la fuente, será todo lo que el establecimiento emisor del título abone por encima del importe pagado por el suscriptor, es decir, el interés corriente más, en su caso, las primas de rescate o emisión. De ello se sigue que cuando se emita un bono u obligación por encima de la par, el exceso del importe pagado por el suscriptor sobre la cantidad reembolsable constituirá un interés negativo que habrá de deducirse de los intereses sujetos a gravamen. Por otro lado, el beneficio o la pérdida que un tenedor de esa clase de obligaciones obtenga por la venta de ese título a un tercero no entrará en el concepto de interés. Según los casos,

ese beneficio o pérdida podrá ser una ganancia o pérdida comercial o una ganancia, o pérdida de capital o una renta comprendida en el artículo 21." [párr. 20]

"Por otro lado, la definición de intereses contenida en la primera oración del párrafo 3 es, en principio, exhaustiva. Ha parecido preferible no incluir en el texto una referencia subsidiaria a las legislaciones internas; ello se justifica por las siguientes consideraciones:

a) La definición comprende prácticamente todas las clases de rentas que las diferentes legislaciones internas consideran como intereses;

b) La fórmula empleada ofrece mayor seguridad jurídica y pone los convenios al abrigo de los cambios efectuados ulteriormente en las legislaciones internas;

c) En la Convención modelo deben evitarse en lo posible las remisiones a las legislaciones internas.

Queda, sin embargo, entendido que, en un convenio bilateral, dos Estados contratantes podrán ampliar la fórmula adoptada para abarcar cualquier elemento de renta gravado a título de interés por cualquiera de sus legislaciones internas, pero no comprendido en la definición, y en esas condiciones pueden preferir hacer referencia a sus legislaciones internas." [párr. 21]

"La definición de interés contenida en la primera oración del párrafo 3 no se aplica por lo común a los pagos hechos en relación con ciertos tipos de instrumentos financieros no tradicionales cuando existe una deuda subyacente (por ejemplo, los *swaps* de tipos de interés). Sin embargo, la definición se aplicará en la medida en que se considere que existe préstamo conforme a la regla de que el fondo prima sobre la forma o la doctrina del abuso de derecho u otra doctrina similar." [párr. 21.1]

"La segunda oración del párrafo 3 excluye de la definición de intereses los recargos por pagos tardíos, pero los Estados contratantes pueden omitir libremente esa oración

y considerar las multas por mora como intereses en sus convenios bilaterales. Esas multas que resultan del contrato, de un uso o de una sentencia judicial consisten en abonos calculados a *pro rata temporis* o en una suma fija; en algunos casos, estas dos formas de pago pueden combinarse. Aunque se calculen a *pro rata temporis*, esos abonos constituyen una forma particular de indemnización al acreedor para compensarle de la pérdida sufrida por la ejecución tardía imputable al deudor, más que una renta del capital. Por lo demás, se recomienda, por razones de seguridad jurídica y de orden práctico, someter a un mismo régimen fiscal todas las multas de ese tipo, cualquiera que sea la modalidad de pago. En cambio, dos Estados contratantes podrán excluir de la aplicación del artículo 11 cualquier clase de intereses que quieran someter al régimen de los dividendos." [párr. 22]

"Finalmente se plantea la cuestión de saber si conviene asimilar las rentas vitalicias a los intereses; se considera que no. Por un lado, las pensiones vitalicias concedidas en consideración a servicios prestados en relación de dependencia quedan comprendidas en el artículo 18 y se someten al régimen de las pensiones. Por otro lado, si es cierto que las cuotas de las rentas vitalicias adquiridas a título oneroso contienen, a la vez que el interés del capital entregado, la amortización de ese capital, esas cuotas constituyen 'frutos civiles' que se adquieren día a día, y sería difícil para muchos países hacer la distinción entre la parte de la renta que representa una renta de capital y la que constituya una amortización, a efectos de gravar sólo la primera como renta de los capitales mobiliarios. Las legislaciones fiscales, a menudo, contienen disposiciones especiales que incluyen a las rentas vitalicias en las categorías de sueldos, salarios y pensiones, gravándolas en consecuencia." [párr. 23]

Párrafo 4

21. El presente párrafo, que dispone que las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán a ciertos intereses si el receptor

de éstos tiene un establecimiento permanente o centro fijo en el país de la fuente, reproduce el párrafo 4 del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, con una modificación. La versión de la OCDE se aplica únicamente si el crédito por el que se pagan intereses está vinculado efectivamente con el establecimiento permanente o el centro fijo. Como la Convención modelo de las Naciones Unidas, a diferencia de la Convención modelo de la OCDE, adopta una versión limitada de la regla de la fuerza de atracción limitada en el artículo 7, en que se definen las rentas que se pueden sujetar a imposición como beneficios, en el párrafo 4 del artículo 11 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se introduce el cambio correspondiente. En virtud de esta modificación, los párrafos 1 y 2 son inaplicables si el crédito está vinculado efectivamente con el establecimiento permanente o el centro fijo o con operaciones comerciales en el país de la fuente que sean idénticas o similares a las realizadas por medio del establecimiento permanente.

Párrafo 5

22. Este párrafo reproduce el párrafo 5 del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, que establece que el interés debe proceder de fuentes en el país de residencia del deudor. En 1999 se modificó la primera oración del párrafo 5. Sin embargo, durante el debate, el Grupo convino en que los países que desearan aplicar una regla diferente podrían hacerlo, especificando una regla que identificase la fuente de los intereses como el Estado en que se utilizase el préstamo que diera origen a esos intereses. Cuando, en las negociaciones bilaterales, las dos partes fueran de distinta opinión en cuanto a la regla aplicable, una posible solución sería una norma que, en general, aceptase el lugar de residencia del deudor como fuente de los intereses; pero cuando el préstamo por el que se pagasen los intereses se utilizase en el Estado que tuviese una norma de "lugar de uso", se consideraría que los intereses procedían de ese Estado. El comentario de la OCDE al párrafo 5 del artículo 11 dice así:

> "Este párrafo establece el principio de que el Estado de la fuente de los intereses es el Estado en que reside el deudor de esos intereses. Sin embargo, prevé una excep

ción a esta regla en el caso de préstamos que devenguen intereses que tengan una vinculación económica evidente con el establecimiento permanente que el deudor tenga en el otro Estado contratante. Si el préstamo se ha contraído por las necesidades de ese establecimiento y éste soporta la carga de los intereses, el párrafo establece que la fuente de los intereses se encontrará en el Estado contratante donde esté situado el establecimiento permanente, haciendo abstracción del lugar de residencia del propietario del establecimiento permanente, aun cuando ese propietario resida en un tercer Estado." [párr. 26]

"Si no existe un nexo económico entre el préstamo que devenga los intereses y el establecimiento permanente, el Estado donde esté situado éste no podrá ser considerado por esta circunstancia como el Estado de donde procedan los intereses; no podrá gravar esos intereses, ni siquiera dentro de los límites de una 'cuota imponible' en proporción a la importancia del establecimiento permanente. Tal práctica sería incompatible con el párrafo 5. Por otra parte, la desviación de la regla establecida en la primera oración del párrafo 5 se justifica sólo en el caso de que la vinculación económica entre el préstamo y el establecimiento permanente sea suficientemente clara. A este respecto, pueden distinguirse varios casos posibles:

a) La dirección del establecimiento permanente ha contraído un préstamo que utiliza para las necesidades específicas del establecimiento permanente, que inscribe en su pasivo y por el que paga directamente los intereses al acreedor.

b) La oficina central de la empresa ha contraído un préstamo cuyo producto se destina únicamente a las necesidades de un establecimiento permanente situado en otro país. Los intereses los paga la oficina central, pero la carga, en último análisis, la soporta el establecimiento permanente.

c) El préstamo lo contrae la oficina central de la empresa y su producto se utiliza para varios establecimientos permanentes situados en diferentes países.

En los casos *a*) y *b*) se cumplen las condiciones impuestas en la segunda oración del párrafo 5 y el Estado donde está situado el establecimiento se considerará como Estado de la fuente de los intereses. Por el contrario, el caso *c*) queda fuera de las disposiciones del párrafo 5, cuyo texto no permite atribuir más de una fuente a un mismo préstamo. Esa solución, por otra parte, daría lugar a grandes complicaciones administrativas y haría imposible para los prestamistas calcular de antemano las cargas fiscales que gravarían los intereses. Sin embargo, dos Estados contratantes pueden restringir la aplicación de la disposición final del párrafo 5 al caso *a*) o extenderla al caso *c*)." [párr. 27]

"El párrafo 5 no prevé solución para el caso que queda fuera de sus previsiones, de que acreedor y deudor sean de hecho residentes de los Estados contratantes para el préstamo que se haya contraído para las necesidades de un establecimiento permanente que el deudor tenga en un tercer Estado, establecimiento que soporte la carga de los intereses. Tal como está actualmente redactado el párrafo 5, sólo su primera oración se aplicará a ese caso. Los intereses se considerarán procedentes del Estado contratante donde resida el deudor y no del tercer Estado en cuyo territorio se encuentre el establecimiento permanente por cuenta del cual se haya contraído el préstamo y que habrá de pagar los intereses. De esta manera los intereses serán gravados a la vez en el Estado contratante de la residencia del deudor y en el de la residencia del beneficiario. Pero aunque la doble imposición podrá evitarse en las relaciones entre estos dos Estados mediante las disposiciones del artículo, no se eliminará en las relaciones entre esos dos Estados y el tercer Estado, si este último grava en la fuente los intereses del préstamo cuando el pago esté a cargo del establecimiento permanente situado en su territorio." [párr. 28]

"No se ha considerado posible, sin embargo, referirse a este caso en un convenio bilateral ni adoptar una solución consistente, por ejemplo, en obligar al Estado contratante de la residencia del deudor a renunciar a su imposición en la fuente en beneficio del tercer Estado en que se encuentre el establecimiento permanente por cuenta del cual se haya contraído el préstamo y que soporte la carga de los intereses. El riesgo de doble imposición que acaba de mencionarse sólo podrá evitarse por completo mediante un convenio bilateral que contenga una disposición análoga a la del párrafo 5, entre el Estado contratante de residencia del deudor de los intereses y el tercer Estado en que esté situado el establecimiento permanente pagador de los intereses, o por medio de un convenio multilateral que contenga una disposición semejante." [párr. 29]

"Por otra parte, en el caso —que no regula el párrafo 5— de que cualquiera de los dos Estados contratantes del que sea residente el deudor de los intereses y el tercer Estado donde se encuentre el establecimiento permanente por cuenta del cual se haya contraído el préstamo y que soporte el pago de los intereses reivindiquen ambos el derecho a gravar en la fuente esos intereses, nada se opone a que ambos Estados, así como, cuando proceda, el Estado de residencia del beneficiario de los intereses, se pongan de acuerdo para remediar la doble imposición que resultaría de esta situación. El remedio, hay que repetirlo, debería consistir en concertar entre todos esos Estados convenios bilaterales o un convenio multilateral que contenga una disposición análoga a la del párrafo 5. Otra solución sería que ambos Estados contratantes redactasen la segunda oración del párrafo 5 de la siguiente forma:

> 'Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado distinto de aquel del que sea residente un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con los cuales se haya contraído la deuda por la que se paguen los intereses y que soporten el pago de esos intereses, éstos se considerarán procedentes del

Estado donde estén situados el establecimiento permanente o el centro fijo.'" [párr. 30]

"Si ambos Estados contratantes, en sus negociaciones bilaterales, acuerdan reservar al Estado de residencia del beneficiario de las rentas el derecho exclusivo de gravarlas, pierde *ipso facto* todo interés el insertar en el convenio que regule sus relaciones la disposición del párrafo 5 que define el Estado de la fuente de dichas rentas. Pero también es evidente que, en este caso, la doble imposición no se evitaría completamente si el deudor de los intereses poseyese, en un tercer Estado que gravase en la fuente esos intereses, un establecimiento permanente por cuya cuenta se hubiera contraído el préstamo y que soportara la carga de los intereses. El caso sería el mismo previsto ... *supra*." [párr. 31]

Párrafo 6

23. Este párrafo reproduce el párrafo 6 del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

"Este párrafo tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de los intereses en los casos en que el importe de éstos exceda, en virtud de las relaciones especiales entre el deudor y el propietario beneficiario o entre ambos y terceros, del que se habría convenido si el deudor y el propietario beneficiario hubiesen contratado con total independencia. Prevé que, en tal caso, las disposiciones del artículo sólo se aplicarán a este último importe y que el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de ambos Estados contratantes, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la Convención." [párr. 32]

"De su texto resulta claramente que, para que se aplique esta disposición, es necesario que el interés considerado excesivo se deba a relaciones especiales entre el deudor y el propietario beneficiario o entre cualquiera de ellos y un tercero. A título de ejemplo pueden citarse los casos de intereses pagados a una persona física o jurídica que controle directa o indirectamente al deudor, que sea controlada

directa o indirectamente por él o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes con ese deudor. Por lo demás, estos ejemplos son similares o análogos a los casos previstos en el artículo 9." [párr. 33]

"Por otra parte, la noción de relaciones especiales comprende también las relaciones de consanguinidad o afinidad y, en general, toda comunidad de intereses distinta de la relación jurídica que dé lugar al pago de los intereses." [párr. 34]

"En lo que se refiere al régimen fiscal aplicable al exceso de los intereses, habrá que apreciar su naturaleza exacta, en función de las circunstancias de cada caso, para determinar la categoría de renta en que debe catalogarse para aplicar las disposiciones de la legislación fiscal de los Estados de que se trate y las de la Convención. El presente párrafo sólo permite el ajuste del tipo de interés que se cobra y no la reclasificación del préstamo de modo tal de imputarle el carácter de una aportación al capital social. Para que se pueda hacer el ajuste en virtud del párrafo 6 del artículo 11, sería necesario reemplazar las palabras 'habida cuenta del crédito por el que se paguen'. Ello no obstante, el presente párrafo puede afectar no sólo al receptor sino también el pagador del interés excesivo y, si el derecho del Estado de la fuente lo autoriza, se podrá rechazar la deducción del excedente, con la debida consideración de otras disposiciones aplicables de la Convención. En caso de que dos Estados contratantes encuentren dificultades para determinar las otras disposiciones de la Convención aplicables, según el caso, al exceso de los intereses, nada les impedirá añadir a la última oración del párrafo 6 algunas aclaraciones suplementarias, a condición de no alterar su sentido general." [párr. 35]

"En el supuesto de que los principios y reglas de sus respectivas legislaciones obliguen a cada uno de los Esta

dos contratantes a aplicar artículos diferentes de la Convención para gravar el exceso, será necesario, para resolver

el problema, acudir al procedimiento de acuerdo mutuo previsto en la Convención." [párr. 36]

24. Algunos miembros del Grupo de Expertos señalaron que se recurre a muchos artificios para sacar ventaja de las disposiciones del artículo 11, entre otras cosas, mediante el libramiento o la cesión de títulos de deuda respecto de los cuales se pagan intereses. Si bien para neutralizar esos arreglos se pueden invocar principios como la norma de que el fondo prima sobre la forma o la doctrina del abuso del derecho u otra doctrina análoga, los Estados contratantes que quieran abordar concretamente la cuestión podrían incluir una cláusula como la que figura a continuación en el curso de sus negociaciones sobre acuerdos fiscales bilaterales, a saber:

> "Las disposiciones del presente artículo no se aplicarán cuando el objeto principal o uno de los objetos principales del interesado en el libramiento o la cesión de los títulos de deuda respecto de los cuales se paguen intereses sea beneficiarse de lo dispuesto en el presente artículo mediante ese libramiento o cesión."

Artículo 12

CÁNONES O REGALÍAS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 12 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce las disposiciones del artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE, con las siguientes excepciones: primera, modificaciones de fondo en los párrafos 1 y 3; segunda, la adición de dos nuevos párrafos 2 y 5, con el resultado de que los números de los párrafos de la Convención modelo de las Naciones Unidas son distintos de los de la Convención modelo de la OCDE; y tercera, un ajuste de redacción en el párrafo 4.

2. Cuando el usuario de una patente o bien análogo reside en un país y paga regalías al propietario de aquéllos, que reside en otro país, la suma pagada por el usuario está sujeta generalmente a un impuesto percibido por retención en su país, es decir, el país

fuente. Este último país exige un impuesto sobre los pagos brutos; por lo tanto, no toma en consideración cualesquiera gastos conexos que pueda haber efectuado el propietario. Si no se reconocen tales gastos, es posible que los beneficios que reciba el propietario después de deducir el impuesto constituyan en algunos casos sólo un pequeño porcentaje de las regalías brutas. Como consecuencia, el propietario quizá tenga en cuenta esa retención del impuesto en el país fuente al determinar el importe de la regalía, de forma que el usuario y el país fuente pagarán más, por utilizar la patente o bien análogo, de lo que hubieran pagado si el impuesto retenido por el país fuente fuera más bajo y tuviera en cuenta los gastos efectuados por el propietario. Una empresa manufacturera o un inventor pueden haber gastado sumas considerables en la creación del bien que produce las regalías, porque los trabajos de investigación y ensayo requieren una inversión de capital considerable y no siempre tienen resultados satisfactorios. Por consiguiente, el problema de determinar la tasa tributaria apropiada que debe aplicar el país fuente es complejo, especialmente porque el usuario puede pagar una suma global por la utilización de la patente o bien análogo, además de los pagos regulares de regalías.

3. El comentario al artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE contiene las siguientes observaciones preliminares:

> "Los cánones por la concesión de licencias de explotación de patentes y bienes similares y los pagos análogos constituyen, en principio, para el beneficiario, rentas procedentes de un arrendamiento. Éste puede efectuarse en relación con una explotación industrial o comercial (por ejemplo, la concesión por un editor de los derechos sobre una obra literaria), un trabajo independiente (por ejemplo, la concesión por el inventor del derecho a utilizar una patente) o con total independencia de cualquier actividad del arrendador (por ejemplo, la concesión por los herederos del inventor del uso de una patente de invención)." [párr. 1]
>
> "Algunos países, en relación con la imposición del deudor, sólo permiten la deducción de los cánones pagados si el beneficiario reside en el mismo Estado que aquél o

está sujeto a imposición en ese Estado. No la admiten en el caso contrario. La cuestión de saber si la deducción de que se trate se concederá igualmente en los casos en que los cánones sean pagados por un residente del otro Estado se trata en el párrafo 4 del artículo 24." [párr. 2]

B. COMENTARIOS A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 12

Párrafos 1 y 2

4. El párrafo 1 suprime la palabra "sólo" de la disposición correspondiente de la Convención modelo de la OCDE, que dispone que "los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo podrán someterse a imposición en este último Estado si ese residente es el propietario beneficiario de los cánones". El párrafo 2 es una adición que se desprende lógicamente de la premisa incorporada al párrafo 1, esto es, que los cánones se deben gravar tanto en el país de la fuente como en el país de residencia. Un miembro de un país desarrollado ha observado que, al reconocer que el derecho de gravar los cánones se ha de compartir entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente, la Convención modelo de las Naciones Unidas se aparta del principio del derecho exclusivo de imposición del Estado de la residencia estatuido en la Convención modelo de la OCDE. En este contexto, debe observarse que varios Estados miembros de la OCDE han hecho reservas en cuanto a aprobar la imposición exclusiva por el Estado de la residencia.

5. El Grupo de Expertos enmendó en 1999 las disposiciones del párrafo 2 del artículo 12 a fin de armonizarlas con las disposiciones del párrafo 2 de los artículos 10 y 11. Antes de la enmienda, se disponía que esos cánones podían someterse a imposición en el Estado contratante del que procedían y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el receptor era el propietario beneficiario de los cánones, el impuesto se determinaría de la manera estipulada. La enmienda tiene por objeto hacer extensivo el beneficio del presente artículo al propietario beneficiario que resida en el país del tratado con prescindencia de la resi

dencia de un representante u otro intermediario que perciba el ingreso en su nombre y, al propio tiempo, continuar privando de ese beneficio al propietario beneficiario que no sea residente del país del tratado, incluso cuando el intermediario que percibe el ingreso en su nombre es residente. A este respecto, cabe remitirse al párrafo 5 del comentario sobre el artículo 10.

6. Durante el debate en el Grupo de Expertos, los miembros de países en desarrollo expresaron la opinión de que, a fin de facilitar la concertación de acuerdos fiscales entre esos países y los países desarrollados, debía concederse el derecho prioritario a gravar las regalías al país del que procediera la renta, es decir, el país fuente. Las patentes y los procesos se podían conceder a los países en desarrollo después de haber sido plenamente explotados en otras partes y, según ellos, cuando los gastos efectuados en relación con su desarrollo habían sido ya ampliamente amortizados.

7. Algunos miembros de países desarrollados consideraron que sería poco ajustado a la realidad suponer que las empresas seleccionaban las patentes más antiguas para su concesión a los países en desarrollo. Normalmente, una empresa concedería sus patentes a las filiales extranjeras y, por consiguiente, seleccionaría las invenciones más recientes, con la esperanza de ampliar los mercados existentes o de abrir otros nuevos. Las patentes no eran mercancías, sino instrumentos para promover la producción industrial. Varios miembros de países desarrollados sostuvieron que, por principio, el país de residencia del propietario de una patente o de un bien análogo debía tener un derecho exclusivo o prioritario a gravar las regalías pagadas por ellos.

8. Como no se llegó a un consenso sobre una tasa específica para el impuesto retenido en la fuente que debía exigirse por las regalías sobre la cuantía bruta, se decidió que la tasa debería determinarse mediante negociaciones bilaterales. En esas negociaciones podían tomarse en cuenta las siguiente consideraciones:

En primer lugar, el país fuente debía reconocer tanto los gastos corrientes asignables a la regalía como los efectuados para el desarrollo del bien cuyo uso diera origen a esa regalía. Se debía tener en cuenta que estos últimos gastos eran también asig

nables a los beneficios obtenidos de otras regalías o actividades, pasadas o futuras relacionadas con esos gastos, y asimismo que otros gastos no efectuados directamente para el desarrollo de ese bien podían haber contribuido, sin embargo, de forma importante, a ese desarrollo;

En segundo lugar, si se convenía una proporción de gastos al determinar una tasa bruta en el país fuente, el país del beneficiario, si aplicaba el método del descuento, debía tomar esa proporción de gastos para determinar la aplicación de su descuento, siempre que fuera viable. Por consiguiente, la cuestión debía examinarse en los artículos 23 A o 23 B.

9. Otros factores podrían influir en la determinación del impuesto retenido en la fuente sobre las regalías brutas, incluida la necesidad de los países en desarrollo de obtener rentas y de conservar divisas; el hecho de que los pagos de regalías se hacen, en casi todos los casos, de países en desarrollo a países desarrollados; el grado de asistencia que los países desarrollados deben prestar, por diversas razones, a los países en desarrollo, y la especial importancia de facilitar esa asistencia en el contexto de los pagos de regalías; la conveniencia de impedir que se transfiera la carga del impuesto al concesionario en el contrato de concesión de la licencia; la posibilidad que la tributación en la fuente da a un país en desarrollo de formar juicios selectivos en virtud de los cuales puede, mediante reducciones o exenciones de impuestos, fomentar los arreglos de otorgamiento de licencias si los estima convenientes para su desarrollo; la disminución de los riesgos de evasión fiscal merced a la tributación de la fuente; el hecho de que el país del concedente facilitara los servicios y actividades necesarios para la explotación de la patente, asumiendo así los riesgos correspondientes; la conveniencia de obtener y fomentar una corriente de tecnología hacia los países en desarrollo; la conveniencia de ampliar el campo de actividad del concedente en la utilización de sus investigaciones; los beneficios que los países desarrollados obtienen del desarrollo mundial en general; la importancia relativa de los ingresos fiscales que se sacrifican; y la relación entre la decisión por la que se fija el importe de las regalías y otras decisiones adoptadas en las negociaciones.

10. La renta procedente del alquiler de películas no debe tratarse como beneficio industrial y comercial, sino que debe regularse en el contexto de las regalías. El impuesto se recaudaría sobre una base bruta, pero se tendrían en cuenta los gastos al determinar la tasa de retención en la fuente. En cuanto a los gastos, hay ciertos factores que podrían considerarse específicos del alquiler de películas. En general, los gastos de los productores de películas podrían ser mucho más elevados y sus beneficios menores que en el caso de las regalías industriales. Por otra parte, como una parte considerable de los gastos de las películas corresponde a las elevadas remuneraciones pagadas a los actores y a otros participantes que son gravados exclusivamente por el país de residencia y no por el país fuente, tal vez no justifican ninguna deducción importante del impuesto percibido por retención en la fuente. Sin embargo, podría decirse que las cantidades involucradas son, sin embargo, verdaderos costos para el productor y deben tenerse en cuenta, y que, a la vez, todos los países interesados deben colaborar para que esas rentas no escapen a la imposición. Además, si bien el hecho de que se hayan amortizado los gastos en el país de residencia no quiere decir que esos gastos no deban tenerse en cuenta en la fuente, las películas antiguas pueden presentar en algún momento una situación diferente.

11. En relación con los derechos de autor, algunos miembros del Grupo estimaron que, puesto que esos derechos representaban un esfuerzo cultural, debían quedar exentos de tributación en el país fuente. Otros miembros consideraron, sin embargo, que el país de residencia impondría una tributación y que la reducción en la fuente no beneficiaría al autor. Otros miembros se manifestaron partidarios de eximir los derechos de autor en la fuente, no necesariamente por razones culturales, sino porque el país de residencia estaba en mejor situación para evaluar los gastos y las circunstancias personales del creador de esos derechos, incluido el tiempo que éste hubiera dedicado a crear los libros u otras obras registradas; en algunos casos podía apoyarse una reducción del impuesto del país fuente por el hecho de que ese impuesto era demasiado elevado para ser absorbido por el descuento impositivo del país de la residencia. Con todo, los países fuente quizá no estuviesen dispuestos a aceptar este enfoque del problema. Si

la parte que tratara con el país fuente fuera el editor y no el autor, los argumentos en favor de la exención de los ingresos del autor basados en su situación personal evidentemente no se aplicarían al editor.

Párrafo 3

12. El presente párrafo reproduce el párrafo 2 del artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE, pero no incorpora la enmienda introducida a este último en 1992, en virtud de la cual se eliminó del artículo el arrendamiento de equipo; el presente párrafo se refiere a pagos por cintas y cánones que no figuran en la disposición pertinente de la Convención modelo de la OCDE. Cabe mencionar los siguientes pasajes del comentario de la OCDE (los párrafos entre corchetes son pasajes del comentario de la Convención modelo de la OCDE de 1977 que se omiten o modifican en el comentario actual de la OCDE):

> "En el párrafo 2 figura una definición de 'cánones'. Los cánones corresponden, en general, a derechos o bienes que constituyen las diferentes formas de la propiedad literaria y artística, los elementos de propiedad intelectual indicados en el texto, los bienes industriales y comerciales indicados en el texto y la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. La definición abarca tanto los pagos en virtud de una licencia como la remuneración que una persona debería pagar por una reproducción fraudulenta o por infringir el derecho …. [L]a palabra 'pago', usada en la definición, tiene una acepción muy amplia, porque el concepto de pago denota el cumplimiento de la obligación de poner fondos a disposición del acreedor conforme a las estipulaciones del contrato o la costumbre. A guisa de orientación se dan seguidamente algunas explicaciones para definir el ámbito del artículo 12 en relación con los demás artículos de la Convención, en lo que se refiere, en particular, al arrendamiento de equipo y el suministro de información." [párr. 8]
>
> "Los arriendos por el arrendamiento de películas cinematográficas se consideran igualmente como cánones,

tanto si esas películas se proyectan en salas de espectáculos como si se proyectan en la televisión. Sin embargo, puede acordarse en negociaciones bilaterales que los arriendos pagados por el arrendamiento de películas cinematográficas se considerarán como beneficios industriales y comerciales y se someterán, en consecuencia, a las disposiciones de los artículos 7 y 9." [párr. 10]

"Al calificar como cánones las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, el párrafo 2 comprende el concepto del '*know-how*' o conocimiento tecnológico. Algunos órganos y autores especializados han formulado definiciones del conocimiento tecnológico que no difieren esencialmente. Una de estas definiciones, dada por la 'Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle' (ANBPPI) dice que 'el *know-how* es el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; el resultado de la experiencia, el *know-how*, representa lo que un fabricante no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica'. En el contrato de *know-how*, una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias especiales, no reveladas al público, a la otra parte, para que ésta pueda utilizarlos por cuenta propia. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza su resultado. Este contrato difiere, pues, de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios, en los que una de las partes se obliga a utilizar los conocimientos usuales de su profesión a fin de ejecutar una obra para la otra parte. Así, no constituyen cánones, en el sentido del párrafo 2, las remuneraciones obtenidas por los servicios de posventa, los servicios prestados por un vendedor al comprador en virtud de una garantía, la pura asistencia técnica o las consultas atendidas por un ingeniero, un abogado o un experto con

table. Tales remuneraciones quedan comprendidas generalmente en el ámbito del artículo 7 o del artículo 14. En la práctica de los negocios se encuentran contratos que comprenden a la vez *know-how* y prestaciones de asistencia técnica. Un ejemplo, entre otros, de contratos de esta especie es el contrato de franquicia ('franchising'), en el que el cedente comunica al cesionario sus conocimientos y experiencias y le presta además una asistencia técnica variada, acompañada en algunos casos de ayudas financieras y entregas de mercancías. En el caso de un contrato mixto, convendrá en principio descomponer con ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o por medio de una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a que se aplique y someter cada una de las partes de la remuneración así determinadas al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituya, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas en él sólo tengan un carácter accesorio y en general poco importante, parece posible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal." [párr. 11]

"Que los pagos recibidos como remuneración por programas de informática se puedan clasificar como cánones plantea problemas difíciles, pero el asunto es de considerable importancia en vista del rápido desarrollo de la tecnología de informática en años recientes y de la magnitud de las transferencias transfronterizas de tecnología. Los programas de informática pueden ser un programa o una serie de programas que contiene las instrucciones que un ordenador necesita para ejecutar sus propios procesos operacionales (programas operativos) o para realizar otras funciones (programas de aplicaciones). Los programas de informática se pueden transferir por diversos medios, por ejemplo, por escrito, en cintas o discos magnéticos o en disco láser. Se pueden normalizar en relación con una amplia gama de aplicaciones o se pueden adaptar para un usuario individual. Se pueden transferir como parte inte

grante de los ordenadores o en una forma independiente que se pueda utilizar en diversos ordenadores. Los derechos sobre los programas de informática constituyen una forma de propiedad intelectual. La investigación de las prácticas de los países miembros de la OCDE ha puesto de manifiesto que todos, menos uno, protegen los derechos sobre los programas de informática explícita o implícitamente al amparo de su legislación sobre derechos de autor. Los derechos se pueden traspasar de diversas maneras, que van desde la enajenación de todos los derechos hasta la venta de un producto cuya utilización quede sujeta a restricciones. La remuneración puede también adoptar diversas formas. Estos factores hacen difícil determinar el límite entre los pagos por programas de informática que claramente corresponden a la categoría de cánones y otros tipos de pagos." [párr. 12]

"Existen tres situaciones. La primera corresponde a los pagos cuando no se traspasan todos los derechos sobre el programa de informática. En el traspaso parcial de derechos, es de presumir que la remuneración sólo en circunstancias muy limitadas ha de constituir un canon. Uno de esos casos se presenta cuando el cedente es el autor del programa (o ha adquirido de su autor los derechos de distribución y reproducción) y pone parte de sus derechos a disposición de un tercero para que éste desarrolle o explote el programa comercialmente, por ejemplo mediante su desarrollo y distribución … [I]ncluso cuando el pago por un programa de informática se puede legítimamente considerar en la categoría de canon, se plantean dificultades para aplicar las disposiciones sobre el derecho de autor que figuran en el artículo a los cánones por programas de informática porque el párrafo [3] requiere que los programas de informática se deben clasificar en la categoría de obras literarias, artísticas o científicas. Ninguna de estas categorías parece enteramente satisfactoria, pero el régimen aplicable a las obras científicas bien puede ser el que más se ajuste a la realidad. Los países que no puedan ubicar a los programas de informática en ninguna de estas categorías acaso

estén justificados en adoptar, en sus acuerdos bilaterales, una versión enmendada del párrafo 2 que o bien omita toda referencia a la naturaleza de los derechos de autor o se refiera específicamente a los programas de informática." [párr. 13]

"En otros casos, el comprador de un programa de informática lo comprará generalmente para su uso personal o comercial. El pago, en ese caso, constituirá una renta del comercio de conformidad con los artículos 7 ó 14. Es indiferente que el programa de informática esté protegido o no por el régimen de los derechos de autor o que haya restricciones en cuanto al uso que pueda darle el comprador." [párr. 14]

"La segunda situación se produce cuando los pagos son la remuneración por la enajenación de los derechos que correspondan a los programas de informática. Es evidente que cuando la remuneración se paga por el traspaso total del dominio, el pago no puede constituir una regalía y el presente artículo deja de ser aplicable. Se pueden plantear dificultades cuando hay una enajenación amplia, pero parcial, de derechos que involucren:

– El derecho de uso exclusivo durante un plazo determinado o en una región geográfica limitada;

– Una remuneración adicional en relación con el uso;

– Una remuneración en la forma de un pago de una suma global considerable." [párr. 15]

"Cada caso dependerá de sus circunstancias particulares, pero, en general, esos pagos presumiblemente constituirán rentas del comercio en el sentido de los artículos 7 ó 14 o ganancias de capital en el sentido del artículo 13, y no regalías en el sentido del artículo 12. Ello se sigue del hecho de que cuando se han enajenado derechos total o parcialmente, la remuneración no puede aplicarse al uso de los derechos. El carácter esencial del negocio jurídico *qua* enajenación no se puede alterar por la forma de la remuneración, por el pago de la remuneración en cuotas o, a juicio

de muchos países, por la circunstancia de que los pagos dependan de un hecho imprevisto." [párr. 16]

"La tercera situación se presenta cuando los pagos por programas de informática se hacen al amparo de contratos mixtos. Entre esos contratos se pueden mencionar los contratos de compraventa de ordenadores con programas de informática instalados y las concesiones del derecho a utilizar programas de informática combinadas con una prestación de servicios. Los métodos establecidos en el párrafo 11 *supra* para resolver problemas similares en relación con las regalías por patentes y conocimientos tecnológicos son igualmente aplicables a los programas de informática. Cuando sea necesario, la cuantía total de la remuneración que se ha de pagar en virtud de un contrato se debe descomponer con ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o por medio de una distribución razonable, aplicando el régimen fiscal que corresponda a cada uno de los elementos de la distribución." [párr. 17]

"Las indicaciones hechas *supra* en relación con los contratos mixtos pueden ser de aplicación también a ciertas representaciones artísticas, en particular a los conciertos dirigidos por un director de orquesta o los recitales dados por un músico. Parece que la remuneración de la interpretación musical, incrementada en su caso con la correspondiente a la radiodifusión simultánea, deberá ser tratada con arreglo al artículo 17. Cuando, en virtud del mismo contrato o de un contrato distinto, la prestación musical se grabe y el artista haya estipulado que se le pagarán cánones por la venta o la audición pública de los discos, la parte de remuneración recibida correspondiente a estos cánones quedará comprendida en el artículo 12." [párr. 18]

"Hay que señalar, por otra parte, que los cánones variables o fijos pagados por la explotación de yacimientos, fuentes u otros recursos naturales se rigen por el artículo 6 y no quedan comprendidos en el presente artículo. [Si dos Estados contratantes encontrasen dificultades jurídicas para la aplicación de esta distinción, en lo concerniente a la re

muneración por el uso o por la concesión de uso de un equipo, podrían añadir al texto del párrafo 2, después de las palabras 'equipos industriales, comerciales o científicos', las palabras: 'que no constituyan bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6'.]" [párr. 19]

13. Cabe mencionar la revisión del comentario sobre el artículo 12 respecto de los pagos por programas de informática que aprobó el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y que ha de reemplazar al comentario citado *supra*.

14. Conforme a lo dispuesto en el informe titulado "The Revision of the Model Convention", aprobado por el Consejo de la OCDE el 23 de julio de 1992, se procedió a enmendar el párrafo 2 del artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE (que corresponde al párrafo 3 del artículo 12 de la Convención modelo de las Naciones Unidas) mediante la supresión de las palabras "por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos". Sin embargo, algunos países miembros de la OCDE han formulado reservas a ese respecto.

15. El Grupo consideró el problema que distingue a las regalías de los tipos de ingresos regidos por otros artículos de la Convención. Un miembro de un país desarrollado explicó que el problema era que la definición de "regalías" hacia una distinción imperfecta entre los ingresos que constituían regalías en sentido estricto y los pagos recibidos por trabajos intelectuales y servicios técnicos, como estudios de cualquier clase (ingeniería, investigación geológica, etc.). Ese miembro mencionó también el problema de distinguir entre las regalías semejantes a las rentas de capital y los pagos recibidos por servicios. Teniendo en cuenta la amplia definición de "informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas", algunos países tendían a considerar la prestación de trabajos intelectuales y de servicios técnicos como esas "informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas", y, por consiguiente, a considerar los pagos por tal concepto en calidad de regalías.

16. A fin de evitar esas dificultades, ese miembro propuso que la definición de regalías se restringiera, excluyendo de ella los pagos recibidos por "informaciones relativas a experiencias in

dustriales, comerciales o científicas". Ese miembro sugirió también que hubiera un protocolo anexo al acuerdo que aclarase que esos pagos se considerarían beneficios comerciales a los que se aplicaría el artículo 7 y que los pagos recibidos por estudios o trabajos de carácter científico o técnico, como levantamientos geológicos, o por servicios de consultores o de inspección, se considerarían beneficios de una empresa a las que se aplicarían las disposiciones del artículo 7. El efecto de esas diferentes disposiciones sería asegurar que el país fuente no gravase esos pagos a menos que la empresa tuviera un establecimiento permanente situado en ese país y que los impuestos fueran pagaderos sólo sobre el elemento de renta neta de esos pagos atribuible a ese establecimiento permanente.

17. Algunos miembros de países en desarrollo señalaron que la frase "informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas" podía interpretarse en el sentido de conocimientos especializados, con valor intrínseco como bienes relativos a procesos industriales, comerciales o de dirección, transmitidos en forma de instrucciones, asesoramiento, enseñanzas o fórmulas, planos o modelos, que permitieran la utilización o aplicación de la experiencia adquirida en una materia determinada. Señalaron también que la definición del término cánones podía ampliarse mediante negociaciones bilaterales a las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de esos derechos o bienes que dependieran de su productividad, uso o enajenación. El Grupo convino en que los derechos de autor sobre obras literarias podían interpretarse en el sentido de que comprendían los derechos de autor sobre las noticias internacionales.

Párrafo 4

18. El presente párrafo reproduce, con modificaciones, el párrafo 3 del artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE, que dispone que el párrafo no se aplicará a los cánones que sean de propiedad de una persona que tenga un establecimiento permanente o un centro fijo en el país de la fuente si el derecho o bien del cual se deriven los cánones está vinculado efectivamente al establecimiento permanente o centro fijo. El Grupo decidió modificar el párrafo 3 de la Convención modelo de la OCDE

mediante la introducción de una versión limitada del principio de la fuerza de atracción. Además de los cánones excluidos de la aplicación del párrafo 1 por el párrafo 3 del artículo de la Convención modelo de la OCDE, el párrafo 4 de la Convención modelo de las Naciones Unidas excluye los cánones que se reciban en relación con las actividades comerciales mencionadas en el apartado *c*) del párrafo 1 del artículo 7 (actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del establecimiento permanente en el país de la fuente), incluso cuando las actividades comerciales no sean realizadas por medio de un establecimiento permanente o un centro fijo. La Convención modelo de las Naciones Unidas también modifica el párrafo para remitirse al párrafo 2, además de remitirse al párrafo 1.

Párrafo 5

19. Este párrafo, que dispone que los cánones se considerarán rentas de fuentes en el país de la residencia del deudor de los cánones, representa una innovación en comparación con el texto del artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE.

20. Lo mismo que en el caso de los intereses, algunos miembros sugirieron que los países que lo desearan podrían aplicar una regla que identificase la fuente de los cánones como el Estado en que se utilizase el bien o el derecho que diera origen a esos cánones (patentes, etc.). Cuando, en negociaciones bilaterales, las dos partes fueran de distinta opinión en cuanto a la regla aplicable, una posible solución sería una norma que, en general, aceptase el lugar de residencia del deudor como fuente de los cánones; pero cuando el derecho o el bien por el que se pagasen los cánones se utilizase en el Estado que tuviese una norma de "lugar de uso", se consideraría que los cánones procedían de ese Estado.

Párrafo 6

21. Este párrafo reproduce el párrafo 4 del artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

> "Este párrafo tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de

los cánones en los casos en que el importe de éstos exceda, por razón de las relaciones especiales que el deudor y el propietario beneficiario mantengan entre sí o con terceros, del que se habría estipulado si el deudor y el propietario beneficiario hubiesen contratado con total independencia. Prevé que, en tal caso, las disposiciones del artículo sólo se aplicarán a este último importe y que el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de ambos Estados contratantes, teniendo en cuenta debidamente las demás disposiciones de la Convención." [párr. 22]

"De su texto resulta claramente que para que se aplique esta disposición, es necesario que los pagos que se consideren excesivos procedan de relaciones especiales entre el deudor y el propietario beneficiario o entre ambos y terceros. A título de ejemplo pueden citarse los casos de cánones pagados a una persona física o jurídica que controle, directa o indirectamente, al deudor, que sea controlada directa o indirectamente por él o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes con él. Por lo demás, estos ejemplos son similares o análogos a los casos previstos en el artículo 9." [párr. 23]

"Por otra parte, la noción de relaciones especiales comprende también las relaciones de consanguinidad o afinidad y, en general, toda comunidad de intereses distinta de la relación jurídica que dé lugar al pago de los cánones." [párr. 24]

"En lo que se refiere al régimen aplicable al exceso de los cánones, habrá que apreciar su naturaleza exacta en función de las circunstancias propias de cada caso, para determinar la categoría de rentas en que deba ser catalogada para la aplicación de las disposiciones de la legislación fiscal de los Estados de que se trate y de las disposiciones de la Convención. Si ambos Estados contratantes encontrasen dificultades para determinar las otras disposiciones de la Convención aplicables, según proceda, al exceso de los cánones, podrían añadir a la última oración del párrafo 4

aclaraciones suplementarias a condición de no alterar su sentido general." [párr. 25]

"En el supuesto de que los principios y reglas de sus legislaciones respectivas llevasen a ambos Estados contratantes a aplicar artículos diferentes de la Convención para

gravar el exceso, será necesario, para resolver el problema, acudir al procedimiento de acuerdo mutuo previsto en la Convención." [párr. 26]

22. Algunos miembros del Grupo de Expertos señalaron que se recurre a muchos artificios para sacar ventaja de las disposiciones del artículo 12, entre otras cosas, mediante el otorgamiento o la cesión de contratos para el uso, el derecho o la información respecto de bienes intangibles por los cuales se pagan cánones. Si bien para neutralizar esos arreglos se pueden invocar principios como la norma de que el fondo prima sobre la forma o la doctrina del abuso del derecho u otra doctrina análoga, los Estados contratantes que quieran abordar concretamente la cuestión podrían incluir una cláusula como la que figura a continuación en sus acuerdos fiscales bilaterales, a saber:

> "Las disposiciones del presente artículo no se aplicarán cuando el objeto principal o uno de los objetos principales del interesado en la creación o cesión de los derechos por los cuales se paguen cánones sea beneficiarse de lo dispuesto en el presente artículo mediante esa creación o cesión."

Artículo 13

GANANCIAS DE CAPITAL

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 13 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se compone de los tres primeros párrafos del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE, seguidos por dos nuevos párrafos (párrafos 4 y 5) y por el texto del párrafo 4 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE, renumerado como párrafo 6 y ajustado para tener en cuenta la inserción de dos nuevos párrafos.

2. El texto de este artículo fue el resultado de una avenencia que el Grupo estimó sería la fórmula más aceptable para los países desarrollados y en desarrollo. Algunos miembros de países desarrollados defendieron la utilización del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE, que: 1) concedía al país fuente

el derecho de gravar las ganancias de capital obtenidas de la enajenación de bienes inmuebles y de bienes muebles que formaran parte de un establecimiento permanente o pertenecieran a un centro fijo destinado a la prestación de servicios personales independientes; 2) permitía que las ganancias obtenidas de la enajenación de buques o aeronaves sólo se gravaran en el Estado de la dirección efectiva de las empresas de que se tratase; y 3) reservaba al país de la residencia el derecho de gravar las ganancias obtenidas de otras formas de bienes enajenables. Muchos miembros de países en desarrollo propugnaron el derecho de imposición del país de la fuente en situaciones en que la Convención modelo de la OCDE reservaba ese derecho al país de la residencia.

3. En lo que se refiere a la imposición de las ganancias de capital tanto en los países desarrollados como en los países en desarrollo, es pertinente mencionar las siguientes observaciones que forman parte de las observaciones preliminares en comentario al artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE:

> "La comparación de las leyes tributarias de los países miembros de la OCDE revela que la tributación de las ganancias de capital varían considerablemente de un país a otro:
>
> – En algunos países las ganancias de capital no se consideran renta imponible;
>
> – En otros países se gravan las ganancias de capital obtenidas por las empresas, pero no las obtenidas por una persona física fuera del tráfico de una empresa;
>
> – Aun cuando se graven las ganancias de capital obtenidas por una persona física fuera del tráfico de una empresa, a menudo esta imposición se aplica sólo en determinados casos, por ejemplo, a las ganancias procedentes de la venta de bienes inmuebles o a las de carácter especulativo (cuando se compra un bien con el propósito de revenderlo)." [párr. 1]
>
> "Además, los impuestos aplicables a las ganancias de capital varían de un país a otro. En algunos países miembros

de la OCDE las ganancias de capital se gravan como renta ordinaria y, en consecuencia, se añaden a las rentas procedentes de otras fuentes. Esto se aplica sobre todo a las ganancias de capital obtenidas de la enajenación de los activos de una empresa. Sin embargo, en algunos países miembros de la OCDE las ganancias de capital están sometidas a impuestos especiales, como el impuesto sobre los beneficios por la enajenación de bienes inmuebles, un impuesto general sobre las ganancias de capital o un impuesto sobre el aumento de valor del capital (impuestos sobre las plusvalías latentes). Estos impuestos gravan cada ganancia de capital, o el total de las obtenidas durante un año, a menudo con tasas impositivas especiales y sin tener en cuenta las demás rentas (o pérdidas) del contribuyente. No parece necesario describir todos esos impuestos." [párr. 2]

"El artículo no se ocupa de las cuestiones mencionadas *supra*. Corresponde al derecho interno de cada Estado contratante decidir si deben gravarse las ganancias de capital y, en caso afirmativo, de qué forma. El artículo no puede interpretarse en modo alguno en el sentido de que otorgue a un Estado el derecho de gravar las ganancias de capital si ese derecho no está establecido en su derecho interno. El artículo no especifica la naturaleza del impuesto al que se aplica. Se entiende que el artículo debe aplicarse a todas las clases de impuestos que un Estado contratante exija sobre las ganancias de capital. La fórmula del artículo 2 es suficientemente amplia para permitirlo y para incluir también los impuestos especiales sobre las ganancias de capital." [párr. 3]

4. El comentario de la OCDE al artículo 13 contiene las siguientes observaciones generales:

"Parece normal atribuir el derecho a gravar las ganancias de capital sobre un bien de una clase determinada al Estado al que corresponda, según la Convención, el derecho a gravar ese bien y su renta. E1 derecho de gravar una ganancia procedente de la enajenación de un activo de una empresa debe atribuirse al mismo Estado, sin atender

a si se trata de una ganancia de capital o de un beneficio comercial. En consecuencia, no se hace distinción entre ganancias de capital y beneficios de las empresas ni se requieren disposiciones especiales que determinen si se aplicará el artículo sobre las ganancias de capital o el artículo 7 relativo a los beneficios de las empresas. Corresponderá al derecho interno del Estado que exija el impuesto determinar si debe exigir un impuesto sobre las ganancias de capital o un impuesto sobre la renta ordinaria. La Convención no prejuzga esa cuestión." [párr. 4]

"El artículo no contiene una definición detallada de ganancias de capital. Por las razones antes citadas, sería superflua. La expresión 'enajenación de bienes' comprende las ganancias de capital resultantes de la venta o permuta de bienes, así como de una enajenación parcial, de la expropiación, del traspaso a una sociedad a cambio de acciones de la venta de un derecho, de la donación e incluso de la transmisión *mortis causa*." [párr. 5]

"La mayor parte de los Estados que gravan las ganancias de capital lo hacen en el caso de enajenación de bienes. Algunos Estados, sin embargo, sólo gravan las ganancias de capital que se dicen 'realizadas'. En casos especiales consideran que la ganancia no se ha realizado, desde el punto de vista fiscal, aunque se haya producido la enajenación de los bienes (por ejemplo, si se reinvierte el producto de la enajenación en la adquisición de nuevos activos). La determinación de si existe realización o no se hará de conformidad con el derecho interno aplicable. Si el Estado al que se atribuya el derecho de gravar no lo hace en el momento de la enajenación no se plantearán problemas particulares." [párr. 6]

"En general, no se gravan las plusvalías que no vayan acompañadas de la enajenación de los bienes, porque mientras que el propietario conserve los bienes de que se trate, las ganancias de capital serán sólo virtuales. Existen, sin embargo, legislaciones fiscales que gravan las plusva

lías y las revaluaciones de activos de una empresa aunque no se efectúe la enajenación." [párr. 7]

"Circunstancias especiales pueden dar lugar a la imposición de las plusvalías de un bien sin que haya enajenación. Así puede ocurrir cuando el valor de un activo haya aumentado de tal manera que el propietario proceda a la revalorización de ese activo mismo en su contabilidad. Tal revalorización contable de los activos podrá efectuarse también en los casos de depreciación de la moneda nacional. Varios Estados exigen impuestos especiales sobre tales beneficios contables, la constitución de reservas, los aumentos del capital integrado y otras revalorizaciones resultantes de la adaptación del valor contable al valor real de los activos. Estos impuestos sobre las plusvalías quedan, dentro del ámbito de la Convención, en virtud de su artículo 2." [párr. 8]

"Cuando se graven las plusvalías y las revalorizaciones de activos deberá aplicarse, por regla general, el principio utilizado en el caso de la enajenación de esos activos. No se ha juzgado necesario mencionar expresamente tales casos en el artículo ni establecer disposiciones especiales. Las disposiciones de este artículo, así como las de los artículos 6, 7 y 21, parecen suficientes. En principio, en virtud de las disposiciones citadas, el derecho de gravar se atribuye al Estado de residencia del cedente, con excepción de los casos en que se trate de bienes inmuebles o de muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o pertenezcan a un centro fijo, en los que el derecho prioritario de gravar corresponderá al Estado en que esté situado el bien de que se trate. Debe prestarse, especial atención, sin embargo, a los casos mencionados en los párrafos 13 a 17 *infra*." [párr. 9]

"En algunos Estados la transferencia de un activo de un establecimiento permanente situado en el territorio de este Estado a un establecimiento permanente o a la oficina central de la misma empresa situados en otro Estado se asimilan a una enajenación de bienes. El artículo no se

opone a que esos Estados graven los beneficios o las ganancias que se consideren producidos a consecuencia de tal transferencia, a condición, no obstante, de que esa imposición sea conforme al artículo 7." [párr. 10]

"El artículo no distingue en cuanto al origen de la ganancia de capital. Por consiguiente, se aplicará a todas las que provengan de una evolución a largo plazo paralela a una mejora constante de la situación económica y a las que provengan de una evolución a muy corto plazo (ganancias especulativas). Quedan también comprendidas las que resulten de la depreciación de la moneda nacional. Naturalmente, corresponderá a cada Estado decidir si tales ganancias deben ser sometidas o no a imposición." [párr. 11]

"El artículo no especifica la manera de calcular las ganancias de capital dejándolo al derecho interno aplicable. Por lo general, esas ganancias se determinan deduciendo del precio de venta el de costo. Para obtener éste se añaden al precio de compra todos los gastos que guarden relación con la compra y los gastos de mejoras. En ciertos casos se utiliza el precio de costo después de deducir las amortizaciones efectuadas anteriormente. Algunas legislaciones fiscales no emplean ese precio, sino otra base, por ejemplo, el valor declarado con anterioridad por el vendedor de los bienes a efectos del impuesto sobre el capital." [párr. 12]

"Pueden surgir problemas especiales cuando la base imponible de las ganancias de capital sea diferente en los dos Estados contratantes. Las ganancias de capital procedentes de la enajenación de un bien en un Estado consideradas de acuerdo con las reglas mencionadas en el párrafo 12 *supra*, pueden no coincidir necesariamente con las consideradas como tales en el otro Estado según las reglas de contabilidad de éste. Esto puede ocurrir cuando un Estado tiene el derecho de gravar unas ganancias de capital porque es el Estado donde está situado el bien, mientras que el otro Estado puede gravarlas porque la empresa es residente de ese otro Estado." [párr. 13]

"El siguiente ejemplo puede ilustrar este problema: una empresa del Estado A compra bienes inmuebles situados en el Estado B. La empresa puede haber hecho figurar amortizaciones en la contabilidad que lleva en el Estado A. Si se venden esos bienes inmuebles a un precio superior al de costo se podrá realizar una ganancia de capital y, además, recobrar las amortizaciones efectuadas con anterioridad. El Estado B, donde están situados los bienes inmuebles y donde no se lleva la contabilidad, cuando grave la renta de tales bienes no tendrá por qué tomar en consideración las amortizaciones contabilizadas en el Estado A. El Estado B tampoco podrá sustituir el precio de costo, en el momento de la enajenación, por el valor que los bienes inmuebles tengan en la contabilidad llevada en el Estado A. El Estado B no podrá, en consecuencia, gravar las amortizaciones efectuadas como adición a la ganancia de capital de la manera mencionada en el párrafo 12 *supra*." [párr. 14]

"Por otra parte, el Estado A, en el que resida el enajenante, no podrá ser obligado en todos los casos a dejar completamente exentas de gravamen tales ganancias contables, en virtud del párrafo 1 del artículo y del artículo 23 A (los Estados que empleen el método de descuento difícilmente tendrán problemas). En la medida en que tales beneficios contables se deban a las amortizaciones practicadas previamente en el Estado A y que hayan reducido la renta o el beneficio imponibles en él, no se podrá impedir a ese Estado gravar tales beneficios contables." [párr. 15]

"Otros problemas pueden surgir en relación con los beneficios procedentes de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas de los Estados A y B. A consecuencia de la depreciación de la moneda en el Estado A, las empresas de este Estado A pueden o deben aumentar el valor contable de sus activos situados fuera del territorio del Estado A. Incluso en ausencia de una devaluación de la moneda de un Estado, las fluctuaciones normales de los tipos de cambio pueden ocasionar ganancias o pérdidas de cambio. Tómese, por ejemplo, una empresa del Estado A

que haya comprado y vendido bienes inmuebles situados en el Estado B. Si los precios de compra y de venta, expresados ambos en moneda del Estado B, son iguales, no habrá ganancia de capital en el Estado B. Si la moneda del Estado B ha experimentado un alza entre la compra y la venta del activo en relación con la moneda del Estado A, la empresa, en unidades monetarias de este Estado, obtendrá una ganancia. Si en el mismo lapso la moneda del Estado B ha experimentado una baja, el vendedor sufrirá una pérdida que no será tomada en consideración en el Estado B. Estas ganancias o pérdidas de cambio pueden producirse, igualmente, en relación con créditos o deudas contraídas en moneda extranjera. Si en el balance de un establecimiento permanente situado en el Estado B de una empresa del Estado A figuran créditos y deudas expresados en la moneda del Estado B, cuando se reembolsen, en la contabilidad del establecimiento permanente no figurarán ganancias ni pérdidas. En cambio, las fluctuaciones de los tipos de cambio se reflejarán en la contabilidad de la oficina central. Si el valor de la moneda del Estado B ha experimentado un alza (o una baja) entre el nacimiento del crédito y su reembolso, el conjunto de la empresa obtendrá una ganancia (o una pérdida). La misma regla es válida para las deudas cuando la moneda del Estado B haya experimentado una baja (o un alza) entre el nacimiento de la deuda y su pago." [párr. 16]

"Las disposiciones del presente artículo no resuelven todas las cuestiones que pueden producirse en relación con la imposición de esas ganancias debidas al tipo de cambio. Éstas no dependen en la mayoría de los casos de la enajenación de activos; a menudo, ni siquiera pueden determinarse en el Estado al que, en virtud del artículo corresponde el derecho de gravarlas. En consecuencia, el problema que habrá de resolverse, en general, no es saber si el Estado donde esté situado el establecimiento permanente tendrá derecho a gravar, sino si el Estado de residencia del contribuyente, al aplicar el método de exención, habrá de abstenerse de gravar tales ganancias de cambio que, en muchos casos, sólo pueden reflejarse en la contabilidad de la ofici

na central. La respuesta a esta última cuestión no dependerá sólo de este artículo, sino también del artículo 7 y del artículo 23 A. Si en un caso determinado la divergencia de opinión entre dos Estados produce una doble imposición efectiva, el caso deberá resolverse por el procedimiento de acuerdo mutuo previsto en el artículo 25." [párr. 17]

"Además, cabe preguntarse cuál será el artículo aplicable en el caso de que la venta de un bien no dé lugar al abono de un precio determinado, sino al de una renta vitalicia. Esa renta, en la medida en que sea superior al precio de costo ¿deberá considerarse como una ganancia de capital obtenida por la venta del bien, o como rentas no expresamente mencionadas, según el artículo 21? Las dos tesis pueden sostenerse con argumentos de similar peso, y parece difícil formular una regla al respecto. Por otra parte, esos problemas raramente se plantearán en la práctica, por lo que parece inútil prever una disposición para su inclusión en la Convención. Se podrá dejar a los Estados contratantes a los que se plantee el problema la tarea de llegar a una solución por el procedimiento mutuo previsto en el artículo 25." [párr. 18]

"Las disposiciones del artículo no están destinadas a los premios de la lotería ni a las primas o premios vinculados a los bonos u obligaciones." [párr. 19]

"El artículo trata en primer lugar de las ganancias que pueden gravarse en el Estado en que estén situados los bienes enajenados. Para todas las demás ganancias de capital, el párrafo [6] atribuye el derecho de gravar al Estado de residencia del enajenante." [párr. 20]

"Puesto que todos los Estados no gravan las ganancias de capital, puede considerarse justificado no evitar más que la doble imposición efectiva de las ganancias de capital. En consecuencia, los Estados contratantes, conservan plena libertad para completar sus convenios bilaterales, de manera que uno de los Estados sólo deba renunciar al derecho a gravar que le concede su legislación interna si el otro, al que corresponda ese derecho con arreglo a la Con

vención, ejerce efectivamente ese derecho. En tal caso, el párrafo [6] del artículo deberá completarse en consecuencia. Además, deberá completarse el artículo 23 A en la forma indicada en el ... comentario al artículo 23 A." [párr. 21]

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 13

Párrafo 1

5. Este párrafo reproduce el párrafo 1 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

"El párrafo 1 dispone que las ganancias procedentes de la enajenación de bienes inmuebles podrán someterse a imposición en el Estado donde estos bienes estén situados. Esta disposición coincide con lo dispuesto en el artículo 6 y el párrafo 1 del artículo 22. Se aplica también a los bienes inmuebles que formen parte del activo de una empresa o sirvan para el ejercicio de servicios personales por cuenta propia. En lo que se refiere a la definición de bienes inmuebles, el párrafo 1 se remite al artículo 6. El párrafo 1 del artículo 13 se ocupa únicamente de las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante. No se aplicará, pues, a las ganancias procedentes de la enajenación de bienes inmuebles situados en el Estado contratante del que el enajenante sea residente en el sentido del artículo 4 o situados en un tercer Estado; esas ganancias estarán regidas por las disposiciones del párrafo 1 del artículo 21." [párr. 22]

"Algunas legislaciones fiscales asimilan la enajenación de la totalidad o parte de las acciones de una sociedad, cuyo objeto social exclusivo o esencial consista en poseer bienes inmuebles, a la enajenación de esos bienes. El párrafo 1 no autoriza por sí mismo esta práctica; la asimilación sólo podrá preverse mediante una disposición especial en el convenio bilateral. Naturalmente, los Estados contratantes podrán incluir una disposición de ese carácter en sus con

venios bilaterales o confirmar expresamente que la enajenación de las acciones no podrá asimilarse a la de los bienes inmuebles." [párr. 23]

Párrafo 2

6. Este párrafo reproduce el párrafo 2 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

> "El párrafo 2 trata de los bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa o que pertenezcan a un centro fijo dedicado a la prestación de servicios personales independientes. La expresión 'bienes muebles' comprende todos los bienes distintos de los inmuebles, que se rigen por lo dispuesto en el párrafo 1. Comprende también los bienes incorporales, como la clientela, los derechos de uso, etc. Las ganancias procedentes de la enajenación de esos bienes muebles podrán someterse a imposición en el Estado donde estén situados el establecimiento permanente o el centro fijo, criterio que corresponde al adoptado en relación con los beneficios de las empresas y con las rentas de los servicios personales por cuenta propia (artículos 7 y 14)." [párr. 24]
>
> "Se deduce claramente del párrafo que sus disposiciones se aplicarán también cuando se enajenen bienes muebles pertenecientes a un establecimiento permanente o a un centro fijo, así como cuando se enajene el propio establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o el centro fijo propiamente dicho. En caso de enajenación del conjunto de la empresa, las disposiciones se aplicarán a las ganancias que se consideren obtenidas de la enajenación de los bienes muebles que formen parte del activo del establecimiento permanente. En este caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7, *mutatis mutandis*, sin necesidad de hacer referencia expresa a él. Respecto de la transferencia de un bien de un establecimiento permanente en un Estado a un establecimiento permanente (u oficina central) en otro Estado, cf. el párrafo 10 *supra*." [párr. 25]

"En cambio, el párrafo 2 puede no aplicarse siempre a las ganancias de capital procedentes de la enajenación de una participación en una empresa. La disposición no se aplicará más que a los bienes de los que el enajenante sea propietario, solo o con otras personas. Según la legislación de algunos países, el activo de una sociedad colectiva se considerará propiedad de los socios. Sin embargo, otras legislaciones consideran a las sociedades colectivas y otras asociaciones como personas jurídicas, a efectos fiscales, distintas de sus socios, lo que tiene por consecuencia que las participaciones en esas entidades se traten como acciones de una sociedad de capitales. Las ganancias de capital procedentes de la enajenación de esas participaciones sólo podrán someterse a imposición, por lo tanto, al igual que las ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones, en el Estado de residencia del enajenante. Los Estados contratantes podrán convenir por acuerdo bilateral reglas especiales para las ganancias de capital procedentes de la enajenación de participaciones en las sociedades colectivas." [párr. 26]

"Algunos Estados consideran que todas las ganancias de capital procedentes de fuentes situadas en su territorio deberán someterse a imposición, de conformidad con su legislación interna, cuando el enajenante posea un establecimiento permanente en su territorio. El párrafo 2 no se basa en esa concepción, llamada a veces 'fuerza de atracción del establecimiento permanente'. Este párrafo prevé simplemente que las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o bienes inmuebles que pertenezcan a un centro fijo dedicado a la prestación de servicios personales independientes podrán ser gravadas en el Estado donde estén situados el establecimiento permanente o el centro fijo. Las ganancias procedentes de la enajenación de todos los demás bienes muebles sólo podrán someterse a imposición en el Estado de residencia del enajenante, de conformidad con el párrafo 4 [párrafo 6 del texto de las

Naciones Unidas]. Las explicaciones precedentes concuerdan con las del comentario sobre el artículo 7." [párr. 27]

Párrafo 3

7. Este párrafo reproduce el párrafo 3 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

> "Se prevé una excepción a la regla del párrafo 2 en el caso de los buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y de las embarcaciones dedicadas a la navegación interior, así como en el de los bienes muebles relacionados con la explotación de esos buques, aeronaves o embarcaciones. Las ganancias procedentes de la enajenación de esos bienes sólo podrán someterse a imposición en el Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa que explote los buques, aeronaves o embarcaciones. Esta regla coincide con las disposiciones del artículo 8 y del párrafo 3 del artículo 22. Se entiende que el párrafo 3 del artículo 8 se aplicará si la sede de dirección efectiva de esa empresa se encuentra a bordo de un buque o de una embarcación. Los Estados contratantes que prefieran conferir el derecho de imposición exclusiva al Estado de la residencia, o combinar los criterios de la residencia y de la sede de dirección efectiva podrán sustituir en sus convenios bilaterales el párrafo 3 por disposiciones coincidentes con las propuestas hechas en ... el comentario al artículo 8." [párr. 28]

Párrafo 4

8. Este párrafo, que autoriza a un Estado contratante a someter a imposición la enajenación de acciones de una sociedad o la enajenación de derechos en otras entidades cuyo activo consista en su mayoría en bienes inmuebles situados en ese Estado y que no figura en la Convención modelo de la OCDE, tiene por objeto impedir que se eludan los impuestos sobre las ganancias procedentes de la venta de bienes inmuebles. Como con relativa frecuencia resulta fácil ocultar esas ganancias convirtiendo esos bienes en el capital de una sociedad, es necesario gravar la venta

de acciones de las sociedades de esa clase. Así ocurre especialmente cuando la propiedad de las acciones lleve aparejado el derecho de ocupar la propiedad de que se trate. Para lograr ese objetivo, el párrafo 4 se aplicará con independencia de que la empresa sea residente del Estado contratante donde esté situada la propiedad inmobiliaria o residente de otro Estado. En 1999, el Grupo de Expertos decidió enmendar el párrafo para ampliar su ámbito e incluir los derechos en sociedades colectivas, fideicomisos y sucesiones que fueran propietarios de bienes inmuebles. También decidió excluir de ese ámbito a las entidades cuyo activo consistiera en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles que utilizaran para su giro comercial. Sin embargo, la exclusión no se aplicará a una sociedad de gestión inmobiliaria, una sociedad colectiva, un fideicomiso o una sucesión. Para lograr ese objetivo, el párrafo 4 debe aplicarse con prescindencia de que la sociedad de capital, la sociedad colectiva, el fideicomiso o la sucesión sean propietarios del bien inmueble directa o indirectamente, por ejemplo por conducto de una o más entidades interpuestas. Los Estados contratantes pueden convenir en sus negociaciones bilaterales en que el párrafo 4 se aplique también a las ganancias derivadas de la enajenación de otros títulos o derechos de la sociedad que formen parte de una participación importante en la sociedad. A los efectos del presente párrafo, el término "en su mayoría" en relación con el dominio de un bien inmueble significa el valor de ese bien inmueble que pase del 50% del valor agregado de todos los activos de propiedad de esa sociedad de capital, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión.

Párrafo 5

9. El Grupo de Expertos había examinado la cuestión relativa a establecer una tasa tributaria de favor (en comparación con la tasa ordinaria nacional) respecto de las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, distintas de las acciones mencionadas en el párrafo 4, esto es, acciones de sociedades que en su mayoría no fueran propietarias de bienes inmuebles. Como la circunstancia de que las ganancias derivadas de la enajenación de acciones estén sujetas a una imposición de favor presumiblemente incentivará la inversión en acciones, promoverá la inver

sión extranjera directa y la inversión de cartera y, por ende, dará ímpetu a la industrialización del país, los Estados contratantes acaso quieran examinar el asunto en sus negociaciones bilaterales para efectuar los ajustes que sean necesarios en sus acuerdos fiscales bilaterales.

10. Durante el debate del presente párrafo, varios miembros del Grupo sostuvieron que un Estado contratante debía tener competencia para gravar las ganancias procedentes de la venta de acciones de una sociedad residente en ese Estado, con independencia de que la venta se efectuara dentro o fuera de él, pero se reconoció que, por razones administrativas, ese derecho debía estar limitado a la venta de una participación importante. La determinación de lo que se consideraría una participación importante se negociaría en conversaciones bilaterales, en las que se convendría en un porcentaje.

11. Algunos países podrían estimar que el Estado contratante en que reside la sociedad sólo debe gravar la enajenación de las acciones de ésta cuando una parte considerable del activo esté situada en ese Estado, y podrían instar en las negociaciones bilaterales a que se establezca esa limitación. Otros países acaso prefieran suprimir el párrafo 5 totalmente.

Párrafo 6

12. Este párrafo reproduce el párrafo 4 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE, con un cambio de redacción para sustituir las palabras "en los párrafos 1, 2 y 3" por las palabras "en los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5". Por consiguiente, el comentario al párrafo 4 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE resulta *mutatis mutandis* al párrafo 6 pertinente. Ese comentario dice así:

> "En cuanto a las ganancias procedentes de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los enumerados en los párrafos 1, 2 y 3, el párrafo 4 dispone que sólo podrán gravarse en el Estado de residencia del enajenante. Esta disposición coincide con las normas enunciadas en el artículo 22." [párr. 29]

> "El artículo no contiene reglas especiales para las ganancias procedentes de la enajenación de acciones de una sociedad o de valores mobiliarios, bonos, obligaciones y otros títulos. Esas ganancias, por lo tanto, sólo podrán someterse a imposición en el Estado donde resida el enajenante." [párr. 30]
>
> "Si un accionista vende sus acciones a la sociedad que las ha emitido, en el momento de la liquidación de esa sociedad o de la reducción de su capital integrado, la diferencia entre el precio de venta y el valor nominal de las acciones podrá ser tratada, en el Estado de residencia de la sociedad, como distribución de beneficios acumulados y no como ganancias de capital. El artículo no se opone a que el Estado de residencia de la sociedad grave tales distribuciones a las tasas previstas en el artículo 10; tal imposición se permite porque esa diferencia está comprendida en la definición del término 'dividendos' contenida en el párrafo 3 del artículo 10, a interpretes en el párrafo 28 del comentario correspondiente. La misma interpretación puede aplicarse cuando el deudor rescata los bonos u obligaciones a un precio superior al valor nominal o al valor a que fueron emitidos esos bonos u obligaciones; en ese caso, la diferencia podrá representar un interés y, en consecuencia, ser sometida a imposición limitada en el Estado de la fuente del interés, de conformidad con el artículo 11." [párr. 31]

13. Sin embargo, como se indicó en el párrafo 2 *supra*, la mayor parte de los miembros de países en desarrollo sugirieron la siguiente variante respecto del párrafo 4 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE:

> "4. Las ganancias de la enajenación de bienes distintas de las ganancias mencionadas en los párrafos 1, 2 y 3 podrán ser objeto de imposición en el Estado contratante en el cual se produzcan de acuerdo con la legislación de ese Estado."

Esta variante equivale a decir que cualquiera de los Estados, o ambos Estados, podrán gravar esas rentas conforme a su propia legislación y que el Estado de la residencia eliminará la

doble tributación conforme al artículo 23. Los países que opten por esta variante acaso deseen en sus negociaciones bilaterales aclarar qué normas de la fuente se aplicarán para determinar cuándo se considera que se ha producido una ganancia.

Artículo 14

SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA

1. El artículo 14 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce en el apartado *a*) del párrafo 1 y en el párrafo 2 las disposiciones esenciales del artículo 14 de la Convención modelo de la OCDE. El apartado *b*) del párrafo 1 autoriza al país de la fuente a imponer gravamen en una situación además de la situación regida por el párrafo 1 del artículo 14 de la Convención modelo de la OCDE. En particular, si bien la Convención modelo de la OCDE autoriza al país de la fuente a gravar las rentas de servicios personales por cuenta propia sólo si la renta es imputable a un centro fijo del contribuyente, la Convención modelo de las Naciones Unidas también autoriza a gravar en la fuente si el contribuyente está presente en el país por más de 183 días en un período de 12 meses que comience o termine en el ejercicio fiscal de que se trate.

2. Durante el debate del contenido del artículo 14, algunos miembros de países en desarrollo expresaron la opinión de que no sería justificable utilizar los criterios de existencia de un centro fijo y de duración de la estancia para limitar la imposición por parte del país fuente y que el único criterio debería ser la fuente de los ingresos. Algunos miembros de países desarrollados, en cambio, consideraron que la exportación de servicios, como la de bienes tangibles, no debería dar lugar a imposición en el país de destino, a menos que la persona de que se tratase tuviera un centro fijo en ese país comparable a un establecimiento permanente. En consecuencia, apoyaron el criterio del centro fijo aunque estimaron también que la imposición en el país fuente se justificaría por la presencia continuada en ese país de la persona que prestase el servicio. Algunos miembros de países en desarrollo expresaron también su apoyo al criterio del centro fijo. Otros miembros de países en desarrollo expresaron su preferencia por el criterio basado en la duración de la estancia.

3. Al elaborar el texto de 1980, varios miembros de países en desarrollo propusieron un tercer criterio, a saber, el de la cuantía de la remuneración. En virtud de ese criterio, la remuneración de los servicios personales por cuenta propia podría gravarse en el

país fuente si excedía de una suma específica, con independencia de la existencia de un centro fijo o de la duración de la estancia en ese país.

4. Como avenencia, el texto de 1980 incluyó tres criterios distintos, que figuran en los apartados *a*) a *c*) del párrafo 1; el cumplimiento de cualquiera de ellos permitiría al país fuente gravar las rentas obtenidas del ejercicio de actividades personales por una persona física que fuera residente del otro Estado. Sin embargo en 1999 el Grupo de Expertos decidió suprimir el tercer criterio, a saber, la cuantía de la remuneración estipulado en el apartado *c*) y conservar los apartados *a*) y *b*).

5. El apartado *a*), que reproduce el único criterio de la Convención modelo de la OCDE, prevé que las rentas podrán gravarse si la persona tiene un centro fijo del que dispone de ordinario para realizar sus actividades. Aunque la presencia de un centro fijo dé derecho a imponer un gravamen, la cuantía de la renta sometida a imposición se limitará a la parte imputable a ese centro fijo.

6. El apartado *b*), en la forma enmendada en 1999, amplía el derecho de imposición del país fuente al prever que ese país tendrá derecho a imponer un gravamen si la persona se encuentra en él por un período o períodos que sumen al menos 183 días durante un período de 12 meses que comience o termine en un ejercicio fiscal, aunque no exista un centro fijo. Sin embargo, sólo podrá gravarse la parte de la renta obtenida de las actividades realizadas en el país. Antes de la enmienda, el requisito de la estancia mínima en el Estado contratante era "un período o períodos que sumen o excedan 183 días durante el año fiscal". Un miembro de un país desarrollado, sin embargo, expresó preferencia por que se mantuviera la redacción anterior por razones técnicas. En virtud de la enmienda, las disposiciones del apartado *b*) del párrafo 1 del artículo 14 se han armonizado con las del apartado *a*) del párrafo 2 del artículo 15 relacionadas con el plazo mínimo de estancia en el otro Estado contratante.

7. Antes de su supresión, el apartado *c*) preveía otro criterio para que el país fuente pudiera imponer un gravamen cuando no se diera ninguna de las condiciones especificadas en los aparta

dos *a*) y *b*). Si la remuneración por los servicios prestados en el país fuente excedía de cierta suma (que se determinaría mediante negociaciones bilaterales), el país fuente podía someterla a imposición, pero sólo si la remuneración se obtenía de un residente de ese país fuente o de un establecimiento permanente o centro fijo de un residente de cualquier otro país, situado en ese país.

8. Se observó que todo tope monetario que se fijara a este respecto perdería validez en el curso del tiempo a causa de la inflación y tendría por único efecto restringir la cuantía de servicios potencialmente valiosos que el país podría importar. Además, la disposición a ese efecto aparecía en sólo el 6% de los acuerdos fiscales bilaterales que se habían concertado entre 1980 y 1997. En consecuencia, se decidió suprimir el apartado *c*) del párrafo 1 del artículo 14.

9. El Grupo debatió la relación existente entre el artículo 14 y el apartado *b*) del párrafo 3 del artículo 5. En general se convino en que las remuneraciones pagadas directamente a una persona física por el desempeño de sus actividades con carácter independiente estaban sometidas a las disposiciones del artículo 14. Los pagos hechos a una empresa en relación con la prestación por esa empresa de las actividades de sus empleados o de otro personal estaban sometidos a los artículos 5 y 7. Las remuneraciones pagadas por la empresas a las personas físicas que desempeñasen las actividades estaban sometidas al artículo 14 (si eran personas independientes contratadas por la empresa para realizar esas actividades) o al artículo 15 (si eran empleados de la empresa). Si las partes estimaban necesaria una mayor aclaración de las relaciones entre el artículo 14 y artículos 5 y 7, podían hacerla durante las negociaciones.

10. Como el artículo 14 de la Convención de las Naciones Unidas contiene todas las disposiciones esenciales del artículo 14 de la Convención modelo de la OCDE, resulta pertinente el comentario a este artículo. Ese comentario dice así:

> "El artículo se refiere a los que se denominan de ordinario servicios profesionales así como a las demás actividades de carácter independiente. Esto excluye las actividades industriales y comerciales y los servicios profesionales

prestados en relación de dependencia, por ejemplo los del médico de una empresa. Conviene observar que el artículo no se aplica a las actividades independientes de los profesionales del espectáculo y los atletas, que quedan comprendidos en el artículo 17." [párr. 1]

"El sentido de la expresión 'servicios profesionales' se ilustra por algunos ejemplos de profesiones liberales típicas. Estos ejemplos sólo se dan a título indicativo y la enumeración no es exhaustiva. Las dificultades de interpretación que puedan surgir en casos especiales podrán ser resueltas, de común acuerdo, por las autoridades competentes de los Estados contratantes de que se trate." [párr. 2]

"Las disposiciones del artículo son análogas a las que se aplican a los beneficios de las empresas y se basan, de hecho, en los mismos principios que el artículo 7. Las disposiciones del artículo 7 y su comentario pueden servir, en consecuencia, de directrices para interpretar y aplicar el artículo 14. Así, los principios establecidos en el artículo 7, por ejemplo, para distribuir los beneficios entre la oficina central y el establecimiento permanente podrán aplicarse también a la distribución de rentas entre el Estado de residencia de la persona que ejerza una actividad independiente y el Estado donde se ejerza esa actividad por medio de un centro fijo. Del mismo modo, los gastos efectuados en un centro fijo, comprendidos los de dirección y los gastos generales, se considerarán deducibles al determinar la renta imputable al centro fijo, de igual manera que los gastos imputables a un establecimiento permanente ... También en otros aspectos el artículo 7 y el comentario correspondiente podrán ayudar a interpretar el artículo 14, por ejemplo, para determinar si los pagos por programas de informática se han de considerar ingresos comerciales en el sentido de los artículos 7 ó 14 o cánones en el sentido del artículo 12." [párr. 3]

"Aunque los artículos 7 y 14 se basen en los mismos principios, se ha estimado que el concepto de establecimiento permanente debía reservarse a las actividades

comerciales a industriales. Por esta razón se ha empleado la expresión 'centro fijo'. No se ha juzgado oportuno definirlo, pero comprendería, por ejemplo, el gabinete de consulta de un médico o el despacho de un arquitecto o de un abogado. Normalmente, una persona que ejerza una actividad independiente no dispondrá de instalaciones de ese tipo en un Estado distinto del de su residencia. Sin embargo, si en otro Estado existe un centro de actividad que tenga un carácter fijo o permanente, ese Estado tendrá derecho a gravar tales actividades." [párr. 4]

Artículo 15

SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA AJENA

1. El artículo 15 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 15 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

> "El párrafo 1 del artículo 15 establece la regla general aplicable a la imposición de las rentas procedentes del empleo (distintas de las pensiones), según la cual esas rentas podrán gravarse en el Estado donde se ejerza el empleo efectivamente. El empleo se ejerce en el lugar donde el empleado esté físicamente presente en el momento de realizar las actividades por las cuales recibe la remuneración por ese empleo. Una consecuencia será que un residente de un Estado contratante que reciba una remuneración de fuentes situadas en el otro Estado contratante por razón de un empleo, no podrá ser gravado en él por esa remuneración por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado." [párr. 1]
>
> "El artículo sólo exceptúa de esta regla general a las pensiones (artículo 18) y a las remuneraciones y pensiones por servicios oficiales (artículo 19). Las remuneraciones de los miembros de las juntas directivas de las sociedades constituyen el objeto del artículo 16." [párr. 2]

"Los países miembros, en general, han interpretado que las palabras 'sueldos, salarios y remuneraciones' abarcan las prestaciones en especie recibidas por razón del empleo (por ejemplo, el uso de una vivienda o un automóvil, el seguro médico o de vida y las afiliaciones a clubes." [párr. 2.1]

"El párrafo 2 contiene, sin embargo, una excepción general a la regla establecida en el párrafo 1. Esta excepción comprende a las personas físicas que prestan servicios personales en relación de dependencia (representantes de ventas, obreros de la construcción, ingenieros, etc.), en la medida en que su remuneración no esté abarcada por las disposiciones de otros artículos, como los que se aplican a los servicios oficiales o a los artistas o atletas." [párr. 3]

"Para que las remuneraciones puedan beneficiarse de la exención prevista en este párrafo es preciso que concurran las tres condiciones que en él se menciona. La primera es que la exención se limita al período de 183 días. También se estipula que este plazo no podrá excederse 'en todo período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado', a diferencia de lo estipulado en el proyecto de Convención de 1963 y en la Convención modelo de 1977, que disponían que el plazo de 183 días[15] no se podía exceder 'en el año fiscal considerado', formulación que creaba dificultades cuando los ejercicios fiscales de los Estados contratantes no coincidían y que daba oportunidades en el sentido de que las operaciones a veces se estructuraran de modo tal que, por ejemplo, los trabajadores permanecieran en el Estado interesado durante los últimos cinco meses y medio de un año y los primeros cinco meses y medio del año siguiente. La redacción actual del apartado *a*) del párrafo 2 elimina esas oportunidades de evitación de impuestos." [párr. 4]

[15] En la Convención modelo de las Naciones Unidas se introdujo el mismo cambio en 1999.

"Aunque los países miembros han empleado diversas fórmulas para calcular el plazo de 183 días, sólo una fórmula está en consonancia con la redacción del párrafo: el método de los 'días de presencia física'. La aplicación de este método no presenta dificultades, pues la persona física está o no presente en un país. El contribuyente podrá también documentar fácilmente su presencia si las autoridades tributarias le exigen prueba. Con arreglo a este método, están incluidos en el cálculo los días que a continuación se mencionan: parte de un día, el día de llegada, el día de partida y todos los días pasados dentro del Estado en que se realice la actividad, tales como sábados y domingos, feriados nacionales, feriados antes y después de la actividad y en el curso de ésta, interrupciones breves (capacitación, huelgas, paro patronal, demoras en los suministros), días de enfermedad (salvo cuando impidan que el interesado salga del país y éste haya tenido derecho a la exención por otras razones) y fallecimiento o enfermedad de familiares. Sin embargo, se excluyen del cálculo los días pasados en tránsito en el Estado de la actividad en un viaje entre dos puntos fuera de este último. Se sigue de estos principios que no se contará todo día entero pasado fuera del Estado de la actividad, ya sea por días feriados, viajes de negocios u otras razones. Si el contribuyente ha estado presente, aunque sea brevemente, en el Estado de la actividad, esa parte del día se contará como día de presencia en ese Estado a los fines de calcular el plazo de 183 días." [párr. 5]

"La segunda condición es que el empleador que paga la remuneración no ha de ser residente del Estado en el cual se ejerza el empleo. Algunos países miembros, sin embargo, consideran que no es apropiado ampliar la excepción del párrafo 2 a los casos en que el empleador no es residente del Estado de residencia del empleado, pues en esos casos podría haber dificultades administrativas para determinar las rentas del empleo del empleado o exigir el cumplimiento por el empleador de sus obligaciones de retención de impuestos en la fuente. Los Estados contratantes

que compartan esta opinión podrán adoptar bilateralmente la siguiente variante del apartado *b*) del párrafo 2:

> '*b*) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre, una persona que sea residente del Estado mencionado en primer término, y'." [párr. 7]

"De acuerdo con la tercera condición, si el empleador tiene un establecimiento permanente (o un centro fijo si presta servicios profesionales o realiza otras actividades de carácter independiente), en el Estado en el cual se ejerza el empleo, la excepción se reconoce sólo a condición de que la remuneración no sea soportada por un establecimiento permanente o un centro fijo que éste tenga en ese Estado." [párr. 7.1]

"El párrafo 2 ha dado lugar a muchos casos de abuso perpetrados mediante la práctica de la 'contratación externa internacional de trabajadores'. De acuerdo con esta práctica, un empleador local que desea emplear a trabajadores extranjeros, por uno o más períodos de menos de 183 días, encarga la contratación de personal a un intermediario establecido en el extranjero; éste, a su vez, se presenta como empleador y pone al trabajador a disposición del primer empleador mediante un nuevo contrato. El trabajador, de esta manera, cumple *prima facie* las tres condiciones estipuladas en el párrafo 2 y puede acogerse a la exención de desgravación en el país en el que esté trabajando temporariamente. Para reprimir esos abusos, en situaciones de este tipo la palabra 'empleador' se debe interpretar en el contexto del párrafo 2. A este respecto, se ha de observar que en la Convención no se define el término 'empleador', pero se entiende que el empleador es la persona con derechos sobre el producto del trabajo y quien corre con la responsabilidad relativa y con los riesgos. En los casos de contratación externa internacional de trabajadores, estas funciones son ejercidas en gran medida por el usuario. En este contexto, el fondo ha de primar sobre la forma, esto es, habrá que examinar cada caso para determinar si las funciones de empleador han sido ejercidas principalmente por el inter

mediario o por el usuario. Por lo tanto, incumbe a los Estados contratantes determinar las situaciones en las que el intermediario no cumple las condiciones requeridas para que se le considere empleador en el sentido del párrafo 2. Para dirimir esta cuestión, las autoridades competentes pueden recurrir no sólo a las indicaciones mencionadas supra, sino también a diversas circunstancias que les permitirán determinar que el empleador verdadero es el usuario del factor trabajo (y no el intermediario extranjero):

– Quien contrata al trabajador no asume la responsabilidad o el riesgo por los resultados producidos por el trabajo del empleado;

– La facultad de impartir instrucciones al trabajador corresponde al usuario;

– El trabajo se realiza en un lugar que está bajo el control y la responsabilidad del usuario;

– La remuneración de quien contrata al trabajador se calcula de acuerdo con el tiempo utilizado o existe un nexo entre esa remuneración y los sueldos que percibe el empleado;

– El usuario es esencialmente quien suministra las herramientas y los materiales al trabajador;

– El número y las calificaciones de los empleados no son determinados exclusivamente por quien contrata al trabajador." [párr. 8]

"El párrafo 3 aplica a las remuneraciones de las tripulaciones de buques y aeronaves en tráfico internacional o de embarcaciones dedicadas a la navegación interior una regla que sigue hasta cierto punto la aplicada a las rentas derivadas de la navegación marítima, interior y aérea, es decir, la imposición en el Estado contratante donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa de que se trate. En el comentario al artículo 8 se dice que los Estados contratantes pueden acordar conferir el derecho de gravar tales rentas al Estado de la empresa que explote los buques,

embarcaciones o aeronaves. Las razones para introducir esa posibilidad, tratándose de rentas de la navegación marítima, interior o aérea, son igualmente válidas con respecto a la remuneración de las tripulaciones. Los Estados contratantes pueden, pues, convenir libremente una cláusula que otorgue el derecho de gravar esas remuneraciones al Estado de la empresa. Esa disposición, al igual que la del párrafo 3 del artículo 15, presupone que la legislación interna del Estado al que se confiera el derecho de gravar le permita gravar la remuneración de una persona que se encuentre al servicio de la empresa de que se trate, cualquiera que sea su residencia. Queda entendido que el párrafo 3 del artículo 8 se aplicará cuando la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación marítima o interior esté a bordo de un buque o embarcación. Según la legislación interna de algunos países miembros, las remuneraciones percibidas por los miembros no residentes de la tripulación de un buque, por razón de su empleo a bordo, sólo podrán someterse a imposición en el caso de que el buque tenga nacionalidad de ese Estado. Por tal razón, los convenios concertados entre esos Estados establecen que el derecho de gravar tales remuneraciones se concederá al Estado de la nacionalidad del bu- que. Por otro lado, muchos Estados no pueden hacer uso de ese derecho de imposición, y la cláusula podría acarrear en esos casos una ausencia de imposición. Sin embargo, los Estados cuya legislación interna contenga ese principio de imposición podrán convenir bilateralmente en conferir al Estado de la nacionalidad del buque el derecho de gravar las remuneraciones abonadas por el desempeño de empleos a bordo de buques." [párr. 9]

"Debe señalarse que la imposición de las rentas de los trabajadores fronterizos no ha sido objeto de disposiciones especiales, porque es preferible que los problemas resultantes de condiciones locales sean resueltos directamente por los Estados interesados." [párr. 10]

> "No se ha previsto ninguna disposición especial en relación con las remuneraciones percibidas por profesores visitantes o por estudiantes que trabajen para adquirir experiencia práctica. Muchos convenios contienen normas de algún tipo para esos casos, encaminadas principalmente a facilitar las relaciones culturales mediante una exención fiscal limitada. A veces, la propia legislación fiscal interna prevé ya la exención. La ausencia de disposiciones específicas no debe interpretarse como obstáculo para la inclusión de disposiciones de ese tipo en los convenios bilaterales, cuando se consideren convenientes." [párr. 11]

2. Aunque los artículos 14, 15, 19 y 23 pueden, en general, ser suficientes para prevenir la doble tributación de docentes visitantes, algunos países tal vez deseen incluir un artículo relativo a docentes visitantes en sus tratados. Para un examen amplio del tema, véanse los párrafos 11 a 13 del comentario sobre el artículo 20.

Artículo 16

REMUNERACIONES DE LOS MIEMBROS DE LAS JUNTAS DIRECTIVAS Y DE LOS ALTOS EMPLEADOS

1. El artículo 16 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 16 de la Convención modelo de la OCDE.

2. Habida cuenta de que el artículo 16 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 16 de la Convención modelo de la OCDE, resulta pertinente el comentario a este último artículo, que dice así:

> "Este artículo se refiere a las remuneraciones recibidas por un residente de un Estado contratante, sea persona física o jurídica, en calidad de miembro de una junta directiva de una sociedad residente del otro Estado contratante. Como a veces podría ser difícil determinar dónde se prestan los servicios, la disposición los regula como si se hubieran prestado en el Estado de residencia de la sociedad de que se trate." [párr. 1]

> "Los países miembros, en general, han interpretado que las palabras 'honorarios y otros pagos análogos' abarcan las prestaciones en especie recibidas por una persona física en su calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad (por ejemplo, el uso de una vivienda o automóvil, el seguro médico o de vida o las afiliaciones a clubes)." [párr. 1.1]
>
> "Es frecuente que un miembro de la junta directiva de una sociedad ejerza también otras actividades en la sociedad, por ejemplo, como empleado ordinario, asesor, consultor, etc. El artículo no se aplica, evidentemente, a las remuneraciones que se le abonen por el ejercicio de esas otras funciones." [párr. 2] [Este criterio no se aplica en el caso de la Convención modelo de las Naciones Unidas.]
>
> "En algunos países las sociedades tienen órganos de funciones similares a las de las juntas directivas. Los Estados contratantes pueden incluir en sus convenios bilaterales a esos órganos sociales, en una disposición equivalente a la del artículo 16." [párr. 3]

3. El artículo 16 de la Convención modelo de las Naciones Unidas incluye también un segundo párrafo, que no figura en la Convención modelo de la OCDE, relativo a las remuneraciones de empleados con altos cargos directivos.

4. El Grupo de Expertos decidió que, cuando un alto cargo directivo de una sociedad residente en un Estado contratante fuera ocupado por un residente del otro Estado contratante, la remuneración pagada a ese funcionario debía quedar sujeta al mismo régimen que los honorarios de los miembros de las juntas directivas. El término "alto cargo directivo" se refiere a un grupo limitado de cargos que conllevan la responsabilidad primaria de la dirección general del giro de la sociedad, aparte de las actividades de los directores. El término comprende a una persona que actúa a la vez como director y directivo de alto nivel.

Artículo 17

PROFESIONALES DEL ESPECTÁCULO Y DEPORTISTAS

1. El artículo 17 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 17 de la Convención modelo de la OCDE, con una modificación. En la versión inglesa, en lugar de la palabra "sportsman" usada en la Convención modelo de la OCDE (que sustituía a la palabra "athlete" empleada anteriormente en las Convenciones modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE), se ha decidido usar un término neutral en cuanto al género, esto es, "sportsperson" (en la actual versión española, la palabra "atleta" se ha sustituido por la palabra "deportista"). A diferencia del término "profesional del espectáculo", el término "deportista" no va seguido en el párrafo 1 de ejemplos ilustrativos, pero se debe igualmente interpretarlo de una forma amplia, compatible con el espíritu y la finalidad del artículo.

2. El comentario sobre el artículo 17 de la Convención modelo de la OCDE dice como sigue:

> "El párrafo 1 prevé que los profesionales del espectáculo y los deportistas que sean residentes de un Estado contratante podrán ser gravados en el otro Estado contratante en que ejerzan sus actividades en calidad de tales, tengan éstas o no carácter independiente. Esta disposición constituye una excepción a las reglas del artículo 14 y a la del párrafo 2 del artículo 15." [párr. 1]
>
> "La disposición permite evitar las dificultades prácticas que se presentan frecuentemente en la tributación de los profesionales del espectáculo y deportistas que actúan en el extranjero. Por otra parte, unas disposiciones demasiado rígidas podrían suponer en ciertos casos un obstáculo para los intercambios culturales. Para paliar este inconveniente, los Estados, de común acuerdo, podrán limitar la aplicación del párrafo 1 a las actividades ejercidas con carácter independiente. A este efecto será suficiente enmendar el texto del presente artículo de modo que sólo se haga una excepción a las disposiciones del artículo 14. En este

caso, a los profesionales del espectáculo y los deportistas que reciban sueldos o salarios se les aplicará automáticamente el artículo 15 y, por ende, se beneficiarán de las exenciones previstas en el párrafo 2 de este último artículo." [párr. 2]

"El párrafo 1 se refiere a profesionales del espectáculo y deportistas. Aunque no se puede dar una definición precisa del término 'profesional del espectáculo', el párrafo 1 incluye ejemplos de las personas que podrían considerarse en esa categoría. Esos ejemplos no han de considerarse exhaustivos. Por un lado, el término 'profesional del espectáculo' claramente abarca a un profesional del teatro, un actor cinematográfico y un actor (incluido, por ejemplo, un ex deportista) en un anuncio comercial de televisión. El artículo se puede también aplicar a las rentas recibidas de actividades que son de naturaleza política, social, religiosa o benéfica, si en ellas existe un elemento de espectáculo. Por otra parte, no abarca al conferenciante visitante o al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, camarógrafos de una película, productores, directores cinematográficos, coreógrafos, personal técnico, personal de apoyo de un grupo de música popular, etc.). Entre ambas categorías se advierte una zona gris en la que es necesario examinar la totalidad de las actividades de la persona física de que se trate." [párr. 3]

"Una persona puede a la vez dirigir un espectáculo y actuar en él o puede dirigir y producir un programa o película de televisión y actuar en él. En esos casos, es menester examinar qué hace concretamente esa persona en el Estado en el cual se lleva a cabo el espectáculo. Si las actividades en ese Estado son fundamentalmente actividades relacionadas con el espectáculo, el presente artículo se aplicará a todas las rentas que la persona obtenga en dicho Estado. Sin embargo, si el elemento de espectáculo es una parte insignificante de lo que esa persona hace en dicho Estado, la totalidad de su ingreso quedará fuera del ámbito del presente artículo. En otros casos, será necesario efectuar una distribución." [párr. 4]

"Aunque no se da de él una definición precisa, el término 'deportistas', no está restringido a los participantes en las actividades atléticas tradicionales (por ejemplo, corredores, especialistas en salto o nadadores). Comprende también, por ejemplo, golfistas, jokeys, futbolistas, jugadores de cricket y tenis y corredores de autos de carrera." [párr. 5]

"El presente artículo se aplica, asimismo, a las rentas derivadas de otras actividades que comúnmente se considera que involucran un elemento de espectáculo, como las relacionadas con torneos de billar, ajedrez y bridge." [párr. 6]

"Las rentas recibidas por empresarios, etc., por organizar la aparición de un profesional del espectáculo o un deportista escapan al ámbito del presente artículo, si bien todo ingreso que reciban en representación del profesional del espectáculo o del deportista caerá naturalmente dentro del ámbito del presente artículo." [párr. 7]

"El párrafo 1 se aplica a las rentas obtenidas directa e indirectamente por un profesional del espectáculo o un deportista. En algunos casos, esos ingresos no se pagarán directamente a la persona o a su empresario o agente. Por ejemplo, al músico de orquesta se le pagará un sueldo y no una suma por cada concierto: el Estado contratante en el cual se celebre el concierto tendrá derecho, conforme al párrafo 1, a gravar la proporción del sueldo del músico que corresponda a ese recital. Análogamente, cuando el profesional del espectáculo o el deportista es empleado, por ejemplo, a título individual, el Estado en el cual actúe el profesional del espectáculo o el deportista podrá gravar un porcentaje apropiado de toda remuneración que se le pague. Además, cuando la legislación nacional no reconozca a esas entidades y considere que el ingreso es recibido directamente por la persona física, el párrafo 1 faculta al Estado a gravar los ingresos derivados de actividades en su territorio y que la entidad reciba para beneficio de la persona

física, incluso cuando ese ingreso en realidad no sea recibido por ésta en concepto de remuneración." [párr. 8]

"Además de los honorarios por su actuación, los profesionales del espectáculo y los deportistas reciben rentas en la forma de regalías u honorarios por patrocinio o publicidad. En general, se aplicarán otros artículos toda vez que no haya un nexo directo entre la renta y una actuación pública del profesional en el país de que se trate. Las regalías por derecho de propiedad intelectual, por lo común, estarán abarcadas por el artículo 12 y no por el artículo 17 (cf. el párrafo 18 del comentario sobre el artículo 12), pero, en general, los honorarios por publicidad y patrocinio estarán exentos de la aplicación del artículo 12. El artículo 17 se aplicará a las rentas derivadas de publicidad o patrocinio, etc., que guarden relación directa o indirecta con las actuaciones o representaciones en un Estado determinado. Las rentas similares que no puedan imputarse a esas actuaciones o presentaciones quedarán regidas por las normas ordinarias de los artículos 14 ó 15, según corresponda. Los pagos recibidos en concepto de cancelación de un espectáculo también escapan al ámbito del artículo 17 y quedan regidos por los artículos 7, 14 ó 15, según el caso." [párr. 9]

"El artículo nada dice respecto de la forma en que se ha de calcular la renta de que se trata. Corresponde al derecho interno del Estado contratante determinar la cuantía de las deducciones por gastos. Las legislaciones nacionales acusan diferencias en esta esfera y algunas establecen regímenes de tributación en la fuente, a una tasa baja basada en la cuantía bruta pagada a los profesionales del espectáculo y deportistas. Esas reglas también se pueden aplicar a los ingresos pagados a grupos o equipos constituidos como entidad jurídica, elencos de teatro, etc." [párr. 10]

"El párrafo 1 del artículo se refiere a las rentas obtenidas por profesionales del espectáculo y deportistas por sus actividades personales. El párrafo 2 se aplica a las situaciones en las cuales los ingresos correspondientes a

las actividades de esos profesionales son percibidos por otras personas. Cuando el ingreso de un profesional del espectáculo o de un deportista es recibido por un tercero, y el Estado de la fuente no tiene derecho por ley a hacer caso omiso de la persona que recibe la renta a fin de gravarla como ingreso del profesional del espectáculo, el párrafo 2 dispone que la parte del ingreso que no se puede sujetar a imposición en manos del profesional del espectáculo se podrá gravar en manos de la persona que reciba la remuneración. Si la persona que recibe el ingreso es una empresa, el país de la fuente puede sujetarla a imposición aunque ésta no sea imputable a un establecimiento permanente situado en él. Si quien recibe el ingreso es una persona física, esa renta podrá sujetarse a imposición incluso cuando no haya un centro fijo. Pero no siempre será así. Existen tres situaciones principales de esta índole.

a) La primera es la sociedad de gestión que recibe la renta por la presentación, por ejemplo, de un grupo de deportistas (que no esté constituido como entidad jurídica).

b) La segunda es la del equipo, elenco teatral, orquesta, etc., que esté constituido como entidad jurídica. Los ingresos por sus representaciones pueden ser pagados a la entidad. Los integrantes del equipo, orquesta, etc., quedarán sujetos a imposición, en virtud del párrafo 1, en el Estado en el cual realicen su actuación, por cualquier remuneración (o ingreso que se reciba en su nombre) como contraprestación por su actuación; sin embargo, si los integrantes de esas entidades reciben una remuneración periódica fija y resulta difícil imputar una parte de ese ingreso a representaciones concretas, los países miembros acaso quieran, unilateral o bilateralmente, abstenerse de gravar esas rentas. El elemento de beneficio que obtiene la entidad jurídica debido a la representación quedará sujeto a imposición conforme al párrafo 2.

c) La tercera situación se refiere a algunos procedimientos de evitación de impuestos cuando la remuneración por la actuación del profesional del espectáculo o del

deportista no se abona al propio profesional o deportista, sino a un tercero, por ejemplo, a las llamadas sociedades de artistas, de suerte que la renta no se gravará en el Estado donde se ejerza la actividad, ni como renta por servicios personales del profesional o del deportista, ni como beneficio de la empresa, de no existir un establecimiento permanente. Algunos países hacen caso omiso de esos arreglos conforme a su derecho nacional y consideran que los ingresos son percibidos por el profesional del espectáculo o el deportista; en esos casos, el párrafo 1 faculta a esos países a sujetar a imposición los ingresos derivados de actividades en su territorio. Otros países no están facultados para obrar de esa manera. Cuando la actuación se realiza en uno de estos países, el párrafo 2 autoriza al país a gravar los beneficios de la renta del profesional del espectáculo o el deportista que se trasladan a la empresa. Sin embargo, puede haber Estados a los que su legislación interna no les permita aplicar esa disposición. Esos Estados podrán convenir en otras soluciones o eliminar el párrafo 2 en sus convenios bilaterales." [párr. 11]

"En los casos previstos en los párrafos 1 y 2, cuando el Estado de residencia de la persona que reciba la renta utilice, para evitar la doble tributación, el método de exención, ese Estado no podrá gravar tal renta aunque el Estado en el cual se realice la actividad no pueda hacer uso de su derecho de imposición. Por lo tanto, queda entendido que en esos casos deberá utilizarse el método de descuento. Igual resultado podría obtenerse si se estipula que el Estado de residencia de la persona que perciba la renta tendrá un derecho subsidiario de imposición si el Estado donde se realicen las actividades no puede hacer uso del derecho que le confieren los párrafos 1 y 2. Los Estados contratantes podrán optar por uno u otro método para velar por que la renta no eluda la imposición." [párr. 12]

"El artículo 17 se aplicará por lo común cuando el profesional del espectáculo o el deportista sea empleado por un gobierno y derive ingresos de ese gobierno ... Algunos acuerdos fiscales contienen disposiciones que excluyen

de la aplicación del artículo 17 a los profesionales del espectáculo y a los deportistas empleados por organizaciones subvencionadas con recursos públicos." [párr. 13]

"Algunos países pueden considerar apropiado excluir del ámbito del presente artículo a las actividades apoyadas con fondos públicos. Esos países pueden incluir una disposición a ese efecto, pero las exenciones deben basarse en criterios claramente definidos y objetivos a fin de velar por que se otorguen sólo en los casos previstos. Esa disposición podría tener la siguiente redacción:

'Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán a las rentas derivadas de actividades realizadas en un Estado contratante por profesionales del espectáculo o deportistas cuando la visita a dicho Estado se financie total o principalmente con fondos públicos de un Estado contratante o de ambos Estados contratantes o sus subdivisiones políticas o administraciones locales. En ese caso, las rentas quedarán sujetas a imposición sólo en el Estado contratante del cual el profesional del espectáculo o el deportista sea residente'." [párr. 14]

3. Algunos miembros del Grupo señalaron que los ejemplos dados en el comentario al párrafo 2 del artículo 17 de la Convención modelo de la OCDE no debían entenderse en el sentido de que limitasen el campo de aplicación de la tributación a las rentas mencionadas en ese comentario. De hecho, la redacción del comentario permitiría gravar a la empresa en el otro Estado contratante, con las mismas limitaciones impuestas para los profesionales o deportistas residentes en un Estado contratante y que realizaran actividades en el otro Estado.

4. Otros miembros, en cambio, expresaron la opinión de que algunos países quizá desearan que el párrafo 2 tuviera un ámbito más limitado.

Artículo 18

PENSIONES Y PAGOS POR SEGUROS SOCIALES

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. Para el artículo 18 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se presentan dos variantes: el artículo 18 A y el artículo 18 B. El artículo 18 A, como el artículo 18 de la Convención modelo de la OCDE, atribuye al país de residencia el derecho exclusivo de gravar las pensiones y otras remuneraciones análogas; sin embargo, se aparta del artículo de la OCDE al conceder al país fuente el derecho exclusivo de imposición cuando los pagos de que se trate se hagan en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del régimen de seguridad social de ese Estado o de una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales. El artículo 18 B prevé que el país de residencia y el país fuente compartirán el derecho de gravar las pensiones y otras remuneraciones análogas cuando los pagos de que se trate no se realicen en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del régimen de seguridad social de un Estado o de una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales. En este último caso, el derecho de gravar corresponderá sólo al país fuente.

2. Algunos miembros del Grupo señalaron que algunos países deseaban poder negociar la cuestión de determinar si el país de residencia debería tener derecho a gravar a sus residentes por los pagos de la seguridad social.

B. COMENTARIO A LAS DOS VARIANTES DEL ARTÍCULO 18

Comentario a los párrafos del artículo 18 A

Párrafo 1

3. Como el artículo 18 A reproduce en su primer párrafo el texto del artículo 18 de la Convención modelo de la OCDE, el comentario a este último artículo resulta pertinente. Sin embargo, como en la Convención modelo de las Naciones Unidas figura

una disposición discreta en el párrafo 2 relativa a las prestaciones de seguridad social, el análisis que se presenta en el comentario de la OCDE sobre las prestaciones de seguridad social se trasladará, en el presente comentario, al examen del párrafo 2. El comentario de la OCDE dice así:

> "Según este artículo, las pensiones pagadas en relación con el empleo privado en relación de dependencia sólo podrán someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario. Esta disposición se aplicará también a las pensiones de viudez y orfandad y otros pagos análogos como las pensiones vitalicias pagadas en consideración a un empleo anterior. Se aplicará igualmente a las pensiones pagadas en relación con servicios prestados a un Estado o a una de sus subdivisiones políticas y administraciones locales que no estén comprendidas en las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19." [párr. 1]
>
> "En las legislaciones fiscales de los países miembros de la OCDE, los regímenes aplicables a las cantidades pagadas a un empleado al cesar su empleo son muy diversos. Algunos Estados las consideran como pensión, privada o pública, según el caso, pagada a tanto alzado. En tal supuesto será natural estimar esa renta comprendida en los artículos 18 ó 19. En otros Estados el derecho fiscal considera esos pagos como remuneración final del trabajo realizado. En tal caso deberá aplicarse naturalmente el artículo 15 o el 19, según proceda. Otros Estados consideran que se trata de gratificaciones que no constituyen rentas imponibles en virtud de su legislación fiscal, pero que podrían someterse a un impuesto sobre las donaciones o a un impuesto análogo. No se ha podido llegar a una solución común para el régimen fiscal aplicable a esos pagos en la Convención modelo. Si la cuestión de la imposición de esos pagos se suscitase entre los Estados contratantes, habrá de resolverse, por consiguiente, aplicando las normas del artículo 25." [párr. 3]

Párrafo 2

4. Este párrafo atribuye al país de la fuente el derecho exclusivo de gravar las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del régimen de seguridad social de ese Estado o de una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales. Como puede verse en el segundo párrafo del comentario la OCDE citado *infra,* no pudo llegarse a un consenso en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre la inclusión en el texto del artículo 18 de ese derecho exclusivo. La atribución al país fuente del derecho exclusivo de gravar las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del régimen de seguridad social se justifica por que esos pagos se financian total o parcialmente con los ingresos fiscales del país fuente. Así ocurrirá cuando no existan aportaciones de los futuros beneficiarios de los pagos o cuando el ahorro contractual aportado en virtud del sistema de seguridad social tenga que ser complementado por los ingresos fiscales del país fuente. No obstante, puede no ocurrir siempre así cuando el sistema de seguridad social funcione sobre la base de un principio de capitalización y no de distribución. El comentario de la OCDE observa lo siguiente:

> "Algunos Estados asimilan las pensiones pagadas en virtud de un programa oficial que sea parte de un sistema de seguridad a las pensiones del Estado. De ello deducen que el Estado de la fuente, es decir, aquel de donde procede el abono de la pensión, deberá tener el derecho de gravar esas pensiones. Muchos convenios suscritos por esos Estados contienen cláusulas en tal sentido que a veces incluyen también a otros pagos efectuados en virtud de la legislación de seguridad social del Estado de la fuente. Son, por ejemplo, las prestaciones abonadas en caso de enfermedad, desempleo o accidente de trabajo. Los Estados contratantes que mantengan ese punto de vista podrán acordar bilateralmente añadir al artículo un párrafo que dé al Estado de la fuente el derecho de gravar los pagos hechos en virtud de su legislación de seguridad social. Ese párrafo podría redactarse así:

> ‘No obstante las disposiciones del párrafo 1, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de la legislación de seguridad social de un Estado contratante podrán gravarse en ese Estado.’
>
> Cuando el Estado de residencia del beneficiario de esas prestaciones aplique el método de exención, esos pagos sólo podrán someterse a imposición en el Estado de la fuente, mientras que los Estados que apliquen el método de descuento podrán gravar esos pagos deduciendo el impuesto percibido por el Estado de la fuente. Algunos Estados que apliquen de modo general en sus convenios el método de descuento quizá consideren, no obstante, que el Estado de la fuente debería tener un derecho exclusivo de imposición sobre esos pagos. Esos Estados sustituirán entonces las palabras ‘podrán gravarse’ del proyecto de disposición *supra* por las palabras ‘sólo podrán gravarse’.” [párr. 2]

5. El Grupo de Expertos había sugerido que acaso hubiera que proceder a enmendar las disposiciones del párrafo 2 del artículo 18 (variante A) y del párrafo 3 del artículo 18 (variante B) para tener en cuenta las consecuencias de la privatización de los regímenes de seguridad social.

6. En 1999, no parece haber ningún acuerdo fiscal que aborde claramente la cuestión de la privatización de los regímenes de seguridad social. Cierto es que, en algunos acuerdos, el derecho de sujetar a imposición los pagos de seguridad social se atribuye al Estado de la residencia y no al Estado de la fuente, pero esta disposición no atiende a la cuestión señalada *supra*.

7. En diversos países de América Latina y de Europa oriental existen regímenes de seguridad social privatizados. Hasta ahora no se ha reparado en las cuestiones relativas a la doble tributación como consecuencia de la introducción de regímenes de seguridad social privatizados. La cuestión seguirá siendo objeto de examen y los resultados de la investigación se pondrán oportunamente en conocimiento del Grupo de Expertos.

Comentario a los párrafos del artículo 18 B

8. Durante el debate, varios miembros del Grupo de Expertos procedentes de países en desarrollo opinaron que las pensiones no deberían gravarse exclusivamente en el país de residencia del beneficiario. Señalaron que, como las pensiones eran en esencia una forma de compensación diferida por servicios prestados en el país fuente, debían gravarse en la fuente igual que los ingresos normales procedentes de un empleo. Observaron, además, que las corrientes de pensiones entre algunos países desarrollados y en desarrollo no eran recíprocas, y que en algunos casos representaban una salida neta de fondos relativamente importante para el país en desarrollo. Algunos miembros dijeron que eran partidarios de que las pensiones se gravasen exclusivamente en la fuente, pero que estarían dispuestos a conceder una exención de impuestos que representase una cantidad equivalente a las exenciones personales autorizadas en el país fuente. Otros miembros opinaron, en general, que las pensiones sólo debían gravarse en el país de residencia del beneficiario. Sugirieron que, como las sumas afectadas no eran por lo general muy grandes, los países no sufrirían graves perjuicios si aceptaban la tributación en el país de la residencia. Además señalaron que el país de la residencia estaba probablemente en mejores condiciones que el país fuente para estructurar su imposición de las pensiones atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente.

9. Se preguntó cómo se gravarían los pagos por pensiones cuando se tratase de empleados que hubieran prestado servicios sucesivamente en varios países, lo que era una práctica bastante corriente entre los empleados de las empresas transnacionales. Si esos empleados tuvieran que pagar impuestos en cada uno de los países en que habían trabajado para tener derecho a la pensión, cada pago pertinente podría ser gravado en varias jurisdicciones. Se observó también, en cambio, que sería muy difícil para la oficina central de una sociedad distribuir cada pensión entre los diversos países en que el pensionista hubiera trabajado durante sus años de empleo. Por lo tanto, se convino, en general, en que la imposición de las pensiones en la fuente debería entenderse como el pago de impuestos en el lugar donde se hubiesen originado las pensiones, y no donde se hubiesen prestado los servicios.

Párrafo 1

10. Este párrafo, aunque reconoce el derecho del país de residencia a gravar las pensiones y otras remuneraciones análogas, deja abierta la posibilidad de que se conceda también al país de la fuente el derecho de gravarlas en determinadas condiciones que se definen en el párrafo 2.

Párrafo 2

11. Como se indicó *supra*, puede concederse al país de la fuente el derecho de gravar, pero sólo si los pagos de que se trate son hechos por un residente de ese país o por un establecimiento permanente situado en él.

Párrafo 3

12. Como el párrafo 3 del artículo 18 B es idéntico al párrafo 2 del artículo 18 A, el comentario a este último párrafo (véase *supra*) resulta plenamente aplicable al primero.

13. La Convención modelo de la OCDE en el comentario al artículo 18, en los párrafos 4 a 37, se refiere a la cuestión del régimen fiscal aplicable a las aportaciones a regímenes de jubilación extranjeros. Algunos miembros del Grupo de Expertos señalaron que la incorporación de estos párrafos a la Convención modelo de las Naciones Unidas enviaría una importante señal positiva a posible inversores no residentes. Autorizar el reconocimiento de las aportaciones jubilatorias transfronterizas estimulará también el movimiento de trabajadores a países extranjeros. Por lo tanto, se considera importante reproducir seguidamente los párrafos 4 a 37 del comentario de la OCDE:

"*Régimen fiscal de las aportaciones a planes de jubilación extranjeros*

A. Observaciones generales

En las empresas multinacionales se espera que los empleados estén dispuestos a trabajar periódicamente fuera de su país de origen. Las condiciones de servicio aplicables a los empleados que se trasladen a otros países son de gran

interés e importancia tanto para el empleador como para el empleado. Uno de esos factores es el régimen de pensiones para el empleado de que se trate." [párr. 4]

"Los empleados trasladados al extranjero muchas veces querrán continuar aportando a un plan de jubilación en su país de origen durante su estancia en el extranjero. Ello se debe a que cambiar de planes de jubilación puede entrañar la pérdida de derechos y prestaciones y también a que pueden plantearse muchas dificultades prácticas como resultado de tener haberes jubilatorios en diversos países." [párr. 5]

"El régimen fiscal acordado a las aportaciones jubilatorias de empleados a los que se les asignan funciones fuera de su país de origen varía según el país y también según las circunstancias del caso individual. Antes de aceptar un traslado al extranjero, los empleados por lo común tienen derecho a una desgravación tributaria por las aportaciones jubilatorias hechas en el país de origen. Cuando se les asigna un trabajo en un destino extranjero, los empleados en algunos casos siguen teniendo derecho a desgravación. Cuando el empleado, por ejemplo, sigue siendo residente y está enteramente sujeto a imposición en el país de origen, las aportaciones jubilatorias hechas a un plan de pensiones establecido en el país de origen en general podrán continuar beneficiándose de desgravación en ese país. Sin embargo, con frecuencia, las aportaciones hechas en el país de origen por la persona trasladada al extranjero no puede beneficiarse de la desgravación al amparo de la legislación interna ni del país de origen ni del país anfitrión. Cuando así ocurre, puede resultar oneroso e incluso prohibitivo mantener la afiliación a un plan de pensiones en el país de origen durante el plazo del traslado al extranjero. En el párrafo 11 *infra* se sugiere una cláusula que los países miembros podrían, si así lo desearan, incluir en sus acuerdos bilaterales a fin de desgravar a las aportaciones jubilatorias de empleados asignados a prestar servicio fuera de su país de origen." [párr. 6]

"Sin embargo, algunos países miembros bien pueden considerar que la solución del problema no radica en incorporar una cláusula a un acuerdo fiscal y, por ejemplo, pueden preferir introducir reformas en el plan de jubilación a fin de garantizar la deducibilidad de las aportaciones en el Estado anfitrión. Otros países acaso se opongan a incluir una cláusula de esa índole en sus tratados cuando la legislación interior les autorice a efectuar deducciones sólo por las aportaciones hechas a residentes. En esos casos, bien puede ser apropiado incluir la cláusula sugerida en un acuerdo bilateral." [párr. 7]

"La disposición sugerida no se refiere a las aportaciones hechas a las cajas de seguridad social (cajas públicas de pensiones que dependen de registros de aportaciones, con prescindencia de que los aportantes sean o no empleados), porque el derecho o la obligación de afiliarse a una caja de previsión social es esencialmente una cuestión que corresponde más a la legislación social que al derecho fiscal. Muchos países miembros han concertado acuerdos bilaterales de totalización de la seguridad social que pueden ayudar a evitar el problema respecto de las aportaciones a las cajas de seguridad social. La cláusula no legisla ni sobre la deducibilidad por el empleador de las aportaciones jubilatorias de éste respecto de sus empleados que trabajen en el extranjero, ni sobre el régimen aplicable a los ingresos devengados en virtud del plan. Todas esas cuestiones se pueden resolver en las negociaciones bilaterales." [párr. 8]

"La cláusula se limita al régimen tributario de las aportaciones a regímenes de pensiones por parte de personas físicas que ejercen un empleo en el sentido del artículo 15 fuera de su Estado de origen, ya sea que estas personas hagan ellas mismas esas aportaciones o que terceros las hagan en su nombre. No se aplica a las aportaciones de personas físicas que prestan servicios personales independientes en el sentido del artículo 14. Sin embargo, los países miembros acaso deseen, en sus negociaciones bilaterales, convenir en una cláusula aplicable a las personas

físicas que presten los servicios a los que se refieren tanto el artículo 14 como el artículo 15." [párr. 9]

"*B. Objeto de la cláusula*

El objeto de la cláusula es velar por que, en la medida de lo posible, no se prive al empleado del incentivo de aceptar un traslado al extranjero por el hecho del régimen fiscal aplicable a las aportaciones hechas a un plan de jubilación en su país de origen por un empleado que preste servicio en el extranjero. La cláusula trata, en primer lugar, de determinar la equivalencia general de los planes de jubilación en ambos países y, en segundo lugar, de establecer límites a la deducibilidad de las aportaciones de los empleados sobre la base de las limitaciones consignadas en la legislación de ambos países." [párr. 10]

"*C. Cláusula sugerida*

Seguidamente figura el texto de la cláusula que se podría incluir en las convenciones bilaterales para resolver el problema señalado *supra*:

a) Las aportaciones hechas por una persona física que preste servicios personales en relación de dependencia en un Estado contratante con destino a un plan de pensiones establecido y reconocido a efectos fiscales en el otro Estado contratante se deducirán, en el primero de esos Estados, a los fines de determinar su renta imponible y se considerarán en dicho Estado de la misma manera y sujetas a las mismas condiciones y limitaciones que las aportaciones hechas a un plan de pensiones reconocido a efectos fiscales en el primero de esos Estados, a reserva de que:

i) La persona física no sea residente de ese Estado y haya hecho aportaciones al plan de pensiones inmediatamente antes de comenzar a ejercer su empleo en dicho Estado; y

ii) La autoridad competente de ese Estado considere que ese plan de pensiones es similar, en general, a

un plan de pensiones reconocido a efectos fiscales por dicho Estado.

b) A los efectos de lo dispuesto en el apartado *a*):

i) Se entiende que el término 'plan de pensiones' es un régimen en el cual la persona participa a fin de obtener prestaciones jubilatorias pagaderas en relación con los servicios personales en relación de dependencia a los que se hace referencia en el apartado *a*); y

ii) Se considerará que un plan de pensiones está reconocido a efectos fiscales en un Estado cuando las aportaciones que se hagan a él puedan acogerse a desgravación en dicho Estado." [párr. 11]

"El apartado *a*) de la cláusula sugerida establece los atributos tanto del empleado como de las aportaciones a los que se aplica. También establece el principio de que las aportaciones que deba hacer la persona física que preste servicios personales en relación de dependencia en el sentido del artículo 15 en un Estado contratante (el Estado anfitrión) a un plan de pensiones de prestaciones definidas en el otro Estado contratante (el Estado de origen) quedarán exoneradas de impuestos en el Estado anfitrión, con sujeción a las mismas condiciones y limitaciones que la desgravación de las aportaciones a los planes de pensiones del Estado anfitrión." [párr. 12]

"La desgravación de las aportaciones a un plan de pensiones en el país de origen conforme a las condiciones expuestas la puede otorgar o bien el país de origen, esto es, el país en el que esté situado el plan de pensiones, o el país anfitrión, esto es, el país en el cual se lleven a cabo las actividades económicas que den lugar a las aportaciones." [párr. 13]

"La solución a tenor de la cual la desgravación la concedería el país de origen bien podría resultar ineficaz, pues el empleado podría tener poco o ningún ingreso imponible en ese país. Las consideraciones de carácter prácti

co, por lo tanto, indican que sería preferible que la desgravación fuera concedida por el país anfitrión, y esa es la solución que se ha adoptado en la cláusula sugerida." [párr. 14]

"Al examinar los atributos del empleado, en el apartado *a*) se estipula claramente que, a fin de obtener la desgravación en el Estado anfitrión, el empleado no podrá haber sido residente de éste inmediatamente antes de prestar servicios en él." [párr. 15]

"El apartado *a*), sin embargo, no limita la aplicación de la cláusula a los adscritos que pasen a ser residentes en su Estado anfitrión. En muchos casos, los empleados que prestan servicios en el extranjero y que mantienen la residencia en su Estado de origen continuarán teniendo derecho a desgravación en ese Estado, pero no en todos los casos. En consecuencia, la cláusula sugerida se aplica a los no residentes que prestan servicio en el Estado anfitrión y también a los adscritos en el Estado anfitrión que pasan a ser residentes en él. En algunos países miembros, la legislación nacional puede restringir la deducibilidad de las aportaciones que deben hacer los residentes; en consecuencia, estos países miembros acaso quieran restringir la aplicación de la cláusula sugerida a esta situación. Asimismo, los Estados que tengan establecido un régimen especial para no residentes (por ejemplo, la imposición a una tasa baja especial) acaso quieran, en sus negociaciones bilaterales, convenir en una cláusula limitada a los residentes." [párr. 16]

"En el caso en que una persona deje temporariamente de ser residente en el Estado anfitrión a fin de afiliarse a un plan de pensiones en un país con un régimen más favorable, los Estados acaso quieran convenir en una cláusula que impida la posibilidad de abusos. Esa cláusula podría establecer, por ejemplo, un criterio de nacionalidad que excluya del ámbito de aplicación de la cláusula sugerida *supra* a las personas físicas que sean nacionales del Estado anfitrión." [párr. 17]

"Es frecuente que un empleado sea adscrito a diferentes países en forma sucesiva; por esa razón, la cláusula que se sugiere no está limitada a los empleados que sean residentes del Estado de origen inmediatamente antes de ejercer su empleo en el Estado anfitrión. La cláusula se aplica al empleado que viene al Estado anfitrión desde un tercer país, pues se limita exclusivamente a los empleados que no eran residentes en el país anfitrión antes de emplearse en su territorio. Sin embargo, el artículo 1 restringe el ámbito de la Convención a las personas que sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos. Un empleado que no sea ni residente del Estado anfitrión ni del Estado de origen donde esté establecido el plan de pensiones, por lo tanto, queda fuera del ámbito de la convención entre los dos Estados." [párr. 18]

"La cláusula sugerida no establece límites en cuanto al plazo durante el cual el empleado podrá trabajar en un Estado anfitrión. Podría sostenerse que, si un empleado trabaja en el Estado anfitrión por un plazo suficientemente largo, éste en efecto pasa a ser su país de origen, en cuyo caso en la cláusula debería dejar de ser aplicable. En verdad, algunos países anfitriones ya restringen la desgravación de las aportaciones a planes de pensiones extranjeros que reciben contribuciones de empleados y empleadores a los casos en que los empleados adscritos estén presentes con carácter temporario." [párr. 19]

"Además, la inclusión de un plazo puede ser útil para prevenir la posibilidad del abuso señalado en el párrafo 17 *supra*. En sus negociaciones bilaterales, los países acaso consideren apropiado incluir un límite del tiempo durante el cual el empleado puede ejercer su empleo en el Estado anfitrión, de modo que a partir de ese plazo deje de ser aplicable la desgravación prevista en la cláusula sugerida." [párr. 20]

"Cuando se examinan los atributos de las aportaciones, en el apartado *a*) se establecen diversos criterios. Se establece claramente que la cláusula se aplica únicamente a

las aportaciones que hace una persona física a un plan de pensiones establecido y reconocido a efectos fiscales en el Estado de origen. La frase 'reconocido a efectos fiscales' se define con más precisión en el inciso ii) del apartado *b*) de la cláusula sugerida." [párr. 21]

"El segundo criterio que puede aplicarse a los atributos de las aportaciones es que éstas deben hacerse a un plan del Estado de origen que la autoridad competente del Estado anfitrión considere que, en general, es similar a un plan reconocido en esa calidad a efectos fiscales por el Estado anfitrión. Esta disposición se sustenta en la premisa de que sólo podrán desgravarse en los países miembros las aportaciones hechas a planes reconocidos. La limitación, claro está, no necesariamente garantiza un régimen fiscal equivalente a las aportaciones hechas cuando el empleado trabajaba en el extranjero y a las aportaciones hechas cuando trabajaba en su país de origen. Si las normas del Estado anfitrión en cuanto al reconocimiento de los planes de pensiones fueran más restrictivas que las del Estado de origen, bien podría ocurrir que el empleado se encontrara en una situación en que las aportaciones al plan de pensiones en el país de origen hubieran tenido un régimen menos favorable cuando trabajaba en el país anfitrión que cuando trabajaba en el país de origen." [párr. 22]

"Sin embargo, no estaría en consonancia con el objeto declarado de garantizar, en la medida de lo posible, un régimen fiscal equivalente para las aportaciones de los empleados que se otorgara desgravación por aportaciones que —por lo menos en forma amplia— no fueran similares a planes reconocidos en el ámbito nacional. Si así se hiciera, ello significaría que el grado de desgravación en el Estado anfitrión pasaría a depender de la legislación del Estado de origen. Además, podría ser difícil justificar que a empleados que trabajan juntos en la misma empresa se les aplique un régimen diferente según que su plan de pensiones esté en el país de origen o en el extranjero (y, de encontrarse en el extranjero, de que esté en uno y no en otro país). Esas dificultades se evitan limitando la cláusula sugerida a los

planes que, en general, sean similares a los del país anfitrión." [párr. 23]

"La cláusula sugerida deja claramente establecido que incumbe a la autoridad competente del Estado anfitrión determinar si el plan del Estado anfitrión es similar, en general, a los planes reconocidos en él. Los Estados acaso quieran, en sus negociaciones bilaterales, establecer la interpretación que la autoridad competente ha de atribuir a la frase 'similar, en general'; por ejemplo, se podría estipular con qué latitud se interpretan esas palabras y qué criterios se utilizan." [párr. 24]

"Las aportaciones que pueden acogerse al beneficio de esta cláusula están limitadas a las aportaciones a planes a los cuales el empleado hacía contribuciones antes de comenzar a ejercer su empleo en el Estado anfitrión. Ello significa que quedan excluidas del ámbito de la cláusula sugerida las aportaciones a nuevos planes de pensiones a los que se afilie el empleado mientras se encuentre en el Estado anfitrión." [párr. 25]

"Sin embargo, se reconoce que bien pueden ser necesarias unas normas especiales para los casos en los cuales un plan de pensiones sea sustituido por otro nuevo. Por ejemplo, en algunos países miembros la práctica común puede ser que, si una sociedad es absorbida por otra, se termina el plan de pensiones de la sociedad para sus empleados y el nuevo empleador establece un nuevo plan de pensiones. En las negociaciones bilaterales, por lo tanto, los Estados acaso quieran complementar la cláusula sugerida a fin de abarcar esos planes sustitutivos." [párr. 26]

"En el apartado *a*) se establece también la desgravación que otorgará el Estado anfitrión si los atributos del empleado y de las aportaciones se conforman a sus términos. En suma, se otorgará una desgravación similar a la que se habría otorgado si las aportaciones se hubieran hecho a un plan de pensiones establecido en el Estado anfitrión." [párr. 27]

"Esta medida de desgravación, claro está, no necesariamente garantiza que se reconocerá un régimen fiscal equivalente a las aportaciones hechas cuando el empleado esté trabajando en el extranjero y a las aportaciones hechas cuando esté trabajando en el país de origen. En este caso se aplican consideraciones similares a las examinadas en los párrafos 22 y 23 *supra*. La medida, sin embargo, garantiza un régimen equivalente a las aportaciones de los colegas. Véase el siguiente ejemplo. El país de origen autoriza la desgravación de las aportaciones a planes de pensiones con hasta un límite del 18% de los ingresos. El país anfitrión autoriza la desgravación hasta un límite de 20%. La cláusula sugerida en el párrafo 11 requeriría que el país anfitrión autorizara la desgravación hasta su límite nacional de 20%. Los países que deseen adoptar el límite en el país de origen tendrían que modificar en consecuencia el texto de la cláusula." [párr. 28]

"La cuantía y el método de la desgravación dependerán del régimen fiscal interno aplicado por el Estado anfitrión a las aportaciones a planes de pensiones. De esta manera se resolverían cuestiones tales como la de saber si las aportaciones pueden o no acogerse a una desgravación completa o parcial y la de saber si la desgravación debe concederse en la forma de una deducción al calcular la renta imponible (y, en ese caso, qué rentas, por ejemplo, sólo las rentas del trabajo o todas las rentas) o como descuento." [párr. 29]

"El traslado al extranjero puede significar algo más que el hecho de que las aportaciones de un empleado a un plan de pensiones en su país de origen dejen de beneficiarse de una desgravación. También puede significar que las aportaciones al plan de pensiones que hace el empleador se consideren en calidad de renta del empleado a los efectos fiscales. En algunos países miembros se grava a los empleados por las aportaciones que el empleador hace al plan nacional cuando trabajan en el país de origen; en otros países, en cambio, esas aportaciones están exentas de impuesto. La cláusula, por lo tanto, guarda silencio en cuanto

al régimen aplicable a esas aportaciones, si bien los países miembros acaso quieran ampliar la cláusula sugerida en los tratados bilaterales a fin de velar por que las aportaciones de los empleadores, en el contexto de la responsabilidad tributaria de los empleados, reciban el mismo régimen que se daría a las aportaciones a los planes nacionales." [párr. 30]

"En el inciso i) del apartado *b*) se define el plan de pensiones a los fines del apartado *a*). Se deja en claro que, a esos efectos, se entiende por plan de pensiones un plan en el cual la persona que hace los pagos participa a fin de obtener prestaciones jubilatorias. Esas prestaciones se pagarán en relación con el ejercicio del empleo en el Estado anfitrión. Para que el plan de pensiones pueda hacerse acreedor a la desgravación conforme a la cláusula sugerida tendrán que cumplirse todas las condiciones enunciadas *supra*." [párr. 31]

"El inciso i) del apartado *b*) se refiere a la participación de una persona en el plan de pensiones a fin de obtener prestaciones jubilatorias. Esta definición tiene por objeto garantizar que la proporción de aportaciones hechas para obtener las prestaciones, distintas de los pagos de pensión periódicos al tiempo de la jubilación, por ejemplo, una suma global al tiempo de la jubilación, se beneficien también de la desgravación conforme a la cláusula sugerida." [párr. 32]

"La definición inicial de un plan de pensiones habla de 'un régimen'. Se trata de un término amplio que tiene por objeto abarcar las diversas modalidades que puedan adoptar los planes de pensiones en los países miembros." [párr. 33]

"Aunque en el inciso i) del apartado *b*) se establece que la participación en el plan ha de corresponder a la persona que ejerce el empleo al que se hace referencia en el apartado *a*), no se menciona la identidad del beneficiario de las prestaciones jubilatorias obtenidas mediante participación en el plan. Se trata así de asegurar que cualquier por

centaje de las aportaciones destinado a producir una pensión de viudez o una pensión para familiares a cargo tenga derecho a la desgravación conforme a la cláusula sugerida." [párr. 34]

"En la definición del plan de pensiones no se distingue entre pensiones pagadas por las cajas de jubilación ocupacionales del Estado y otros planes privados similares. Ambos tipos de planes están comprendidos en el ámbito de la cláusula sugerida. Todas las pensiones, tales como las pensiones de cajas de jubilación del Estado que dependen de registros de aportaciones, con prescindencia de que los aportantes sean o no empleados, quedan excluidas del ámbito de la cláusula, pues la persona no hará aportaciones a esas cajas a fin de recibir prestaciones pagaderas en relación con los servicios personales prestados en relación de dependencia." [párr. 35]

"El inciso ii) del apartado *b*) define además la frase 'reconocido a efectos fiscales'. Por cuanto el objeto de la cláusula, en la medida de lo posible, es velar por que las aportaciones reciban un trato ni más ni menos favorable a efectos fiscales que si el empleado fuera residente de su Estado de origen, es atinado que la cláusula se limite a las aportaciones que habrían tenido derecho a la desgravación si el empleado hubiera permanecido en el Estado de origen. La cláusula tiene por objeto lograr ese objetivo mediante la limitación de su ámbito de aplicación a las aportaciones hechas a un plan de pensiones únicamente si las aportaciones de que se trate tienen derecho a desgravación en ese Estado." [párr. 36]

"Este método de tratar de lograr una paridad de trato parte del supuesto de que en todos los países miembros sólo tendrán derecho a desgravación las aportaciones a planes de pensiones reconocidos. El régimen fiscal aplicable a las aportaciones a planes de pensiones de acuerdo con los regímenes fiscales de los países miembros puede ser distinto de esta hipótesis. Se reconoce que, en las negociaciones bilaterales, los países acaso quieran definir con más

precisión los planes de pensiones que podrán acogerse a la desgravación de conformidad con la legislación interna respectiva de cada una de las partes en el tratado." [párr. 37]

Articulo 19

SERVICIOS OFICIALES

1. En 1999 se introdujeron tres cambios en el artículo 19. Primero, se modificó su título de "Remuneraciones y pensiones por servicios oficiales" a "Servicios oficiales". Segundo, en los párrafos 1 y 3, se sustituyó la palabra "remuneraciones" por la frase "sueldos, salarios y remuneraciones similares". Tercero, se enmendó el párrafo 3 para que hiciera remisión al artículo 17. De resultas de ello, el artículo 19 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce ahora el artículo 19 de la Convención modelo de la OCDE. El Grupo observó que, si bien las disposiciones del artículo eran, en general, aceptables para sus miembros, algunos países en desarrollo quizás desearan, en sus negociaciones bilaterales, establecer un tope monetario a la cuantía sujeta a lo dispuesto en el apartado *b*) del párrafo 2, que prohíbe que un Estado Contratante sujete a imposición los pagos de pensión que hace a un residente o nacional del otro Estado. El Grupo estimó también que algunos países en desarrollo podrían preferir que los pagos comprendidos en el artículo 19 se gravasen sólo en el país de residencia del beneficiario.

2. Como el artículo 19 de la Convención modelo de las Naciones Unidas incorpora todas las disposiciones del artículo 19 de la Convención modelo de la OCDE, resulta pertinente el siguiente comentario al artículo de la OCDE:

> "Este artículo se aplica a los sueldos, salarios y remuneraciones similares por servicios oficiales. Las disposiciones similares de antiguos convenios bilaterales tenían por finalidad adaptarse a las reglas de cortesía internacional y respeto mutuo entre Estados soberanos. Su campo de aplicación era, pues, bastante limitado. Sin embargo, el desarrollo del sector público en muchos países, que ha am

pliado considerablemente las actividades del Estado en el extranjero, ha aumentado la importancia y el alcance del artículo 19. Según el texto original del párrafo 1 del artículo 19 del proyecto de Convención de 1963, el Estado que pagase las remuneraciones tenía derecho a gravar los pagos efectuados por razón de servicios prestados a dicho Estado o a alguna de sus subdivisiones políticas o administraciones locales. Se utilizaba la expresión 'podrán gravarse', lo que no implicaba que ese derecho fuese exclusivo." [párr. 1]

"... el apartado *a*) de los párrafos 1 y 2 se basa en el principio del derecho exclusivo de imposición de esas remuneraciones por el Estado que las abone. Los países que usen el método del descuento como método general para evitar la doble imposición, quedarán así obligados, como excepción a ese método, a no gravar las rentas obtenidas por sus residentes comprendidas en los párrafos 1 y 2. Si para evitar la doble imposición, ambos Estados contratantes aplican el método de exención, podrán continuar utilizando la expresión 'serán gravables' en lugar de 'sólo serán gravables'. Para esos países, las dos expresiones surtirán naturalmente los mismos efectos cualquiera que sea la que utilicen. Queda entendido que la expresión 'sólo serán gravables' no impedirá que un Estado contratante tenga en cuenta las rentas no gravadas en virtud del apartado *a*) de los párrafos 1 y 2 al determinar las tasas de gravamen aplicables a las rentas que sus residentes obtengan de otras fuentes. El principio que atribuye el derecho exclusivo de imposición al Estado que pague las remuneraciones figura en tantos convenios en vigor entre países miembros de la OCDE que puede decirse que está ya internacionalmente aceptado. Ese principio es, asimismo, conforme con la idea de cortesía internacional que inspira el artículo, así como con las disposiciones de las Convenciones de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares. Es preciso señalar, no obstante, que el artículo no pretende restringir la aplicación de cualesquiera reglas derivadas del derecho internacional en el caso de misiones diplomáticas y puestos consulares (cf. el

artículo 27), sino que trata de los casos no comprendidos en esas reglas.” [párr. 2]

“En 1994 se introdujo una nueva enmienda en el párrafo 1, pues se reemplazó la palabra ‘remuneraciones’ por la frase ‘sueldos, salarios y remuneraciones similares’. La enmienda tuvo por objeto aclarar el alcance del artículo, que se aplica sólo a los funcionarios públicos y a las personas que reciben pensiones por servicios prestados al Estado y no a personas que prestan servicios independientes al Estado o reciben pensiones relacionadas con esos servicios.” [párr. 2.1]

“En general, los países miembros han interpretado que la frase ‘sueldos, salarios y remuneraciones similares ... pagados’ abarca las prestaciones en especie recibidas en relación con servicios prestados al Estado, una subdivisión política o una administración local (por ejemplo, el uso de una vivienda o automóvil, el seguro médico o de vida y las afiliaciones a clubes).” [párr. 2.2]

“Las disposiciones del artículo se aplicarán no sólo a las remuneraciones pagadas por un Estado, sino también por sus subdivisiones políticas y administraciones locales (Estados de una unión federal, provincias, regiones, ‘departamentos’, cantones, distritos, ‘*arrondissements*’, ‘*Kreise*’, municipios o agrupaciones de municipios, etc.).” [párr. 3]

“El principio de que incumbe al Estado que abone la remuneración un derecho exclusivo de imposición tiene una excepción contenida en el apartado *b*) del párrafo 1. Debe considerarse teniendo en cuenta que, según las Convenciones de Viena citadas, el Estado receptor está autorizado a gravar las remuneraciones pagadas a determinadas categorías de funcionarios de las misiones diplomáticas y puestos consulares extranjeros que residan permanentemente en ese Estado o posean su nacionalidad. Al establecerse que las pensiones abonadas a los funcionarios jubilados deberán someterse al mismo régimen fiscal que los sueldos o salarios pagados a esos empleados cuando

estaban en servicio activo, el párrafo 2 relativo a las pensiones incorpora en su apartado *b*) una excepción análoga a la del apartado *b*) del párrafo 1. Como la condición prevista en el inciso ii), del apartado *b*) del párrafo 1 no es aplicable a los jubilados, el único requisito exigido para que el Estado receptor pueda gravar una pensión es que el jubilado sea residente de ese Estado y posea su nacionalidad. Hay que anotar que la expresión 'con cargo a fondos creados por ellos', que figura en el apartado *a*) del párrafo 2, comprende el caso de pensiones que no se abonen directamente por el Estado, o una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales, sino con cargo a fondos distintos que hubieran constituido." [párr. 4]

"Según el artículo 9 del proyecto de Convención de 1963, los servicios prestados al Estado, a una subdivisión política o a una administración local, debían serlo 'en el ejercicio de funciones de carácter oficial'. Esa expresión se suprimió de la Convención modelo de 1997. Algunos países miembros de la OCDE, sin embargo, consideraron que la exclusión entrañaría una ampliación del ámbito de aplicación del artículo. Los Estados contratantes que sean de esa opinión y estimen improcedente esa ampliación podrán continuar utilizando en sus convenios bilaterales, preferiblemente precisándola, la expresión 'en el ejercicio de funciones de carácter oficial'." [párr. 5]

"Los párrafos 1 y 2 del artículo no se aplicarán si los servicios se prestan en relación con una actividad industrial o comercial realizada por un Estado, o una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales que paguen sueldos, salarios o remuneraciones similares o pensiones. En tales casos se aplicarán las reglas comunes: el artículo 15 para los sueldos y salarios; el artículo 16 para los honorarios de los miembros de juntas directivas y otros pagos análogos, el artículo 17 para los profesionales del espectáculo y los deportistas y el artículo 18 para las pensiones. Los Estados contratantes que, por razones concretas, deseen no incluir el párrafo 3 en sus convenios bilaterales, podrán hacerlo, lo cual extenderá el ámbito de apli

cación de los párrafos 1 y 2 a los servicios prestados en relación con una actividad industrial o comercial. Teniendo en cuenta las funciones específicas ejercidas por algunos organismos públicos, por ejemplo los ferrocarriles del Estado, los servicios postales, los teatros nacionales, etc., los Estados contratantes que deseen mantener el párrafo 3 podrán acordar en sus convenios bilaterales que las remuneraciones pagadas por esos organismos quedarán incluidas en las disposiciones de los párrafos 1 y 2, aunque se pueda considerar que esos organismos ejercen actividades industriales o comerciales." [párr. 6]

3. La intención del Grupo fue que todas las pensiones pagadas por servicios prestados a un Estado contratante, o a una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales quedasen sometidas a las disposiciones del artículo 19, aun cuando se pagasen en virtud del sistema de seguridad social de uno de los Estados. En la mayoría de los casos, el régimen sería el mismo si esos pagos se sometieran al artículo 18 o al artículo 19. el trato difiere, sin embargo, en los casos descritos en el apartado *b*) del párrafo 2 del artículo 19, en que el beneficiario es a la vez residente y nacional del otro Estado. En virtud del artículo 19, las pensiones por servicios oficiales percibidas por esas personas físicas serán gravables sólo en el país de la residencia. Si quedaran sometidas a imposición en virtud del artículo 18, serían gravables sólo en el país de la fuente. La finalidad del párrafo es indicar que una pensión por servicios oficiales pagada por un país, aunque sea en virtud de un sistema de seguridad social, a un residente del otro país que sea también nacional de él sólo será gravable en este último país.

4. Se propuso que la cuestión del régimen fiscal aplicable cuando un Estado solventara los gastos de profesionales del espectáculo residentes en un Estado contratante que realizaran sus actividades en otro Estado contratante se podía examinar en los comentarios. Sin embargo, se consideró que los Estados contratantes, si lo deseaban, podrían discutir el asunto en sus negociaciones bilaterales. A este respecto se remite a los comentarios sobre el artículo 17.

Artículo 20

ESTUDIANTES

1. El artículo 20 de la Convención modelo de las Naciones Unidas en su redacción actual reproduce, esencialmente en su párrafo 1, el artículo 20 de la Convención modelo de la OCDE. En 1999 se suprimió el párrafo 2 que contenía disposiciones relativas a los subsidios, becas y remuneraciones de empleo no comprendidos en el párrafo 1.

2. Como el artículo 20 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 20 de la Convención modelo de la OCDE, resulta pertinente el comentario a este último artículo, que dice así:

> "La regla enunciada en este artículo se refiere a ciertos pagos que reciben los estudiantes o aprendices de negocios para su sostenimiento, educación o formación. Todas las sumas de esta naturaleza procedentes de fuentes situadas fuera del Estado donde se encuentre el estudiante o el aprendiz de negocios quedarán exentas de imposición en ese Estado. [párr. 1]
>
> La palabra 'inmediatamente' precisa que el artículo no se aplica a una persona que haya sido residente de un Estado contratante, pero haya trasladado luego su residencia a un tercer Estado antes de visitar el otro Estado contratante." [párr. 2]

3. El Grupo de Expertos había venido examinando por algún tiempo la cuestión relativa a saber si se debía suprimir el párrafo 2 del artículo 20 de la Convención modelo de las Naciones Unidas. A ese respecto, es pertinente reproducir los párrafos 25 a 29 del informe del Grupo ad hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación sobre la labor realizada en su Séptima Reunión, celebrada en diciembre de 1995 (ST/ESA/250):

> "En la reunión celebrada en julio de 1995, el Comité Directivo recomendó que el Grupo examinara la conveniencia de suprimir el párrafo 2 del artículo 20 de la

Convención modelo, que disponía que, si tenía ingresos que no estuvieran exentos de gravamen en virtud del párrafo 1 en el país visitado, el estudiante, en cuanto a la tributación de las rentas no exceptuadas, tendría derecho a las mismas exenciones, desgravaciones o rebajas de impuestos que se concedieran a los residentes de ese país." [párr. 25]

"Un participante sostuvo que debía conservarse la disposición, porque autorizaba la imposición de las rentas de los estudiantes visitantes de la misma manera que las rentas de los estudiantes residentes. Otro participante respondió que esa paridad era, a veces, elusiva, porque el estudiante residente debía tributar sobre todos sus ingresos, en tanto que el estudiante visitante sólo debía tributar sobre los ingresos de fuentes en el país visitado." [párr. 26]

"Un partidario de que se suprimiera la disposición hizo ver que el párrafo 4 del artículo 24 (segunda oración) decía que un Estado no estaba obligado a conceder a los no residentes ninguna de las exenciones o desgravaciones que concediera a sus propios residentes 'por su estado civil o cargas de familia'; el párrafo 2 del artículo 20, se dijo, contradecía la disposición del artículo 24." [párr. 27]

"Un participante señaló que, como alternativa a lo dispuesto en el apartado *c*) del párrafo 1 del artículo 14, en un acuerdo fiscal se podía autorizar la exención en el Estado anfitrión, durante el curso normal de los estudios, de remuneraciones que no pasaran de cierta cuantía anual, aunque sólo en la medida en que la remuneración no estuviera también exenta en el otro Estado." [párr. 28] [El apartado *c*) del párrafo 1 del artículo 14 se suprimió en 1999.]

"Tras el debate, se llegó a la conclusión de que había mayoría en el Grupo, pero no un consenso, en favor de suprimir el párrafo 2 del artículo 20." [párr. 29]

4. El asunto se volvió a examinar en la Novena Reunión del Grupo de Expertos, celebrada en mayo de 1999, y el Grupo con

vino en suprimir el párrafo 2 del artículo 20. En consecuencia, el artículo 20 se conforma ahora al artículo 20 de la Convención modelo de la OCDE, con la adición de la palabra "pasantes".

5. El párrafo 2 de la versión de 1980 de la Convención modelo de las Naciones Unidas decía como sigue:

> "2. Respecto de los subsidios, becas y remuneraciones de empleo no previstos en el párrafo 1, los estudiantes y aprendices descritos en el párrafo 1, tendrán derecho además, durante el período de estudios o formación, a las mismas exenciones, desgravaciones o rebajas de impuestos que se concedan a los residentes del Estado que estén visitando."

6. Aunque, de acuerdo con esa redacción, el párrafo 2 abarcaba los subsidios y becas que tuvieran su fuente en el país visitado, así como los ingresos derivados del empleo en el país, en los comentarios de la Convención modelo de 1980 se aclaraba que el párrafo se refería principalmente a las rentas del trabajo. La redacción tenía por objeto poner a los estudiantes visitantes, etc., en pie de igualdad con los estudiantes que eran residentes a efectos fiscales del Estado en el cual estaban estudiando, sin dar a los estudiantes visitantes un trato más favorable que a los estudiantes residentes a efectos fiscales.

7. La experiencia en la aplicación del párrafo 2 ha demostrado que, en su redacción actual, puede dar lugar a difíciles problemas de administración. Por ejemplo, si el estudiante visitante está sujeto a imposición en el Estado visitado únicamente sobre la renta de fuentes en ese país, y no respecto de su ingreso en todo el mundo, ¿debiera el visitante tener derecho a todas las desgravaciones que se autorizan al residente que tributa sobre su ingreso en todo el mundo? Análogamente, ¿debiera el estudiante casado, cuyo cónyuge no le acompaña, tener derecho a la deducción aplicable a las personas casadas? Estas cuestiones no se pueden dirimir mediante una lectura estricta del texto del párrafo 2 en su redacción actual.

8. En particular, la inclusión del párrafo 2 elude la cuestión del domicilio fiscal de un estudiante visitante o un aprendiz de

negocios conforme a las normas ordinarias que sobre la residencia se consignan en el artículo 4. El estudiante matriculado a tiempo completo puede convertirse en contribuyente residente del Estado anfitrión, en cuyo caso, quedará sujeto a imposición respecto de su ingreso en todo el mundo y tendrá derecho a todas las desgravaciones personales, sin necesidad de incorporar una disposición especial en el artículo 20.

9. Además, como lo demostraban los comentarios sobre la versión de 1980, existen diversas formas que los países acaso quieran examinar para ampliar el artículo 20 en el curso de sus negociaciones con objeto de resolver ciertos problemas que pueden plantearse en situaciones bilaterales especiales. Se mencionaban ejemplos, sin sugerir ningún texto especial para dar efecto a sus intenciones. Los comentarios de 1980 decían como sigue:

> "... algunos países quizás deseasen, en sus negociaciones bilaterales, ampliar el artículo agregando un párrafo que permitiera otra exención (además de la generalmente autorizada como exención personal o privilegio análogo en virtud de la legislación interna del Estado contratante) para los ingresos obtenidos de un empleo en ciertas condiciones. ... Otros países quizá deseen extender también la exención a las remuneraciones recibidas por servicios prestados en el país en que se encuentren el estudiante o aprendiz de negocios, pero limitar esa exención a una cuantía apropiada. Al fijar esa cuantía los países podrán tener en cuenta que los estudiantes o aprendices de negocios quizás tengan gastos adicionales por encontrarse lejos de su país natal. Puede ser conveniente, asimismo, en los casos en que se amplíe la excepción, fijar un límite temporal para esa ampliación en el caso de los aprendices de negocios y quizá también en el de los estudiantes, concediendo probablemente en este último caso un plazo más largo."

10. A la luz de las dificultades prácticas que plantea la aplicación del párrafo 2 y del hecho de que existen diversas cuestiones que afectan a los estudiantes y aprendices de negocios que acaso se hayan de resolver en las negociaciones bilaterales, el Grupo de Expertos decidió que, en lugar de hacer una reformulación

amplia de la disposición, era preferible suprimir el párrafo 2 de la Convención modelo. Los países que deseen ampliar el ámbito de aplicación del artículo 20 a fin de incluir fuentes de ingreso en el país visitado debieran tratar de redactar una cláusula apropiada que sea lo más precisa posible, a fin de atender a sus circunstancias concretas.

Artículo aplicable a los docentes

11. En el curso de las deliberaciones en la Séptima Reunión del Grupo ad hoc de Expertos, varios participantes abogaron en pro de la adición a la Convención modelo de un artículo relativo a los docentes visitantes. Actualmente, conforme a la Convención modelo, los docentes visitantes quedaban sometidos al artículo 14 si la labor docente se realizaba en forma independiente, al artículo 15 si la labor docente se realizaba en relación de dependencia o al artículo 19 si la remuneración era pagada por un Estado contratante. En muchos tratados figuraba un artículo o párrafo adicional que se refería específicamente a los docentes y, a veces, a los investigadores, que quedaban típicamente exonerados de la tributación en el país fuente si su estancia no pasaba de un plazo determinado. Se observó que los artículos 14 y 15 por lo común no exceptuaban a la remuneración de los docentes visitantes de la imposición en la fuente porque, en general, autorizaban la tributación en la fuente de las personas que prestaban servicios y estaban presentes en el país anfitrión por más de 183 días, y muchas actividades docentes excedían ese plazo.

12. Hubo una considerable controversia entre los participantes en cuanto a la necesidad de incorporar un artículo discreto en la Convención modelo de las Naciones Unidas que se refiriera exclusivamente a los docentes visitantes. Sin embargo, todos los participantes estuvieron sustancialmente de acuerdo en que si se incluía en la Convención modelo un artículo sobre los docentes, éste no debía exceptuar al docente de la imposición tanto en el país de origen como en el país visitado. Un miembro sugirió una solución de avenencia a este respecto: que no se enmendara la Convención modelo para incorporar una cláusula sobre docentes visitantes, pero que el asunto se examinara en el comentario, en el que se señalaría que muchos tratados contenían artículos de

esa índole y se daría una orientación respecto del tema con destino a las negociaciones bilaterales. Hubo consenso general en favor de esa sugerencia.

13. En consecuencia, el Grupo estableció un comité de redacción para formular un texto que se incluiría en el comentario sobre la Convención modelo. Tras su discusión y enmienda, el Grupo aprobó en 1999 la siguiente adición:

> "En la Convención modelo no se ha incluido ninguna disposición relativa a la remuneración que reciben los profesores visitantes y otros docentes. En ausencia de una disposición especial, se aplicarán, según el caso, los artículos 14, 15, 19 ó 23 de la Convención modelo. Muchas convenciones bilaterales, sin embargo, contienen normas de algún tipo respecto de esas personas, con el objeto principalmente de facilitar las relaciones culturales y el intercambio de conocimientos mediante una exención tributaria limitada en el país anfitrión en favor de los docentes visitantes. A veces, la exención tributaria ya figura en la legislación tributaria interna, que muchos consideran es el método más apropiado para resolver los problemas de doble tributación de los docentes visitantes.
>
> A pesar de la aplicabilidad de los artículos 14, 15, 19 y 23 para prevenir la doble tributación, algunos países acaso deseen incluir un artículo relativo a los docentes. La diversidad de la normativa tributaria nacional en distintos países, por un lado, o la ausencia de esa normativa, por el otro, constituyen un impedimento para incorporar una cláusula concreta relativa a los docentes en la Convención modelo. Sin embargo, si en sus negociaciones bilaterales los Estados contratantes desean incluir una cláusula relativa a los docentes visitantes, deberían tener presentes, al formular esa cláusula, las siguientes cuestiones:
>
> *a*) El objeto de un acuerdo fiscal, por lo común, es evitar la doble tributación y no es deseable la doble exención de los docentes;

b) Es aconsejable limitar los beneficios de las visitas de una duración máxima (por lo común, de dos años); el

plazo debe estar sujeto a ampliación en casos individuales por mutuo acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados contratantes. Se debe determinar si la renta proveniente de las visitas que pasen del plazo ha de ser objeto de imposición desde el principio de la visita o sólo desde la fecha de expiración del plazo;

c) Se debe determinar si los beneficios se han de limitar a los servicios docentes prestados en ciertas instituciones 'reconocidas' por los Estados contratantes en los cuales se presten los servicios;

d) Se debe determinar si, en el caso de profesores visitantes y otros docentes que también realicen investigaciones, los beneficios se habrán de limitar a las remuneraciones por las investigaciones realizadas con fines de bien público (por oposición a los fines de lucro);

e) Se debe determinar si una persona podrá tener derecho a acogerse a los beneficios del artículo más de una vez."

Artículo 21

OTROS INGRESOS

1. El artículo 21 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 21 de la Convención modelo de la OCDE en su totalidad y tiene también un párrafo adicional (párrafo 3), que contiene una disposición general relativa a los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante no tratados en los artículos anteriores y que tengan su origen en el otro Estado contratante.

2. El artículo comprende no sólo las rentas de categorías no tratadas expresamente en los artículos anteriores, sino también las procedentes de fuentes no mencionadas expresamente en ellos. Abarca las rentas originadas en terceros Estados y las procedentes de un Estado contratante.

Párrafo 1

3. Este párrafo reproduce el párrafo 1 del artículo 21 de la Convención modelo de la OCDE. Resulta pertinente una parte del comentario a este último párrafo, que se cita a continuación:

> "En virtud de este párrafo, el derecho de imposición se concede exclusivamente al Estado de la residencia. En casos de conflicto entre dos residencias, el artículo 4 determinará también el derecho de imposición respecto de las rentas procedentes de un tercer Estado ..." [párr. 2]
>
> "[C]uando la renta proceda de un tercer Estado y su beneficiario sea considerado como residente por los dos Estados contratantes según su derecho interno, por aplicación del artículo 4 el beneficiario será considerado como residente de un solo Estado contratante y quedará sujeto sólo a imposición global ('responsabilidad fiscal plena') en ese Estado. En este caso, el otro Estado contratante no podrá gravar la renta procedente del tercer Estado aunque su beneficiario no sea gravado en el Estado del que se considere residente en virtud del artículo 4. Con el fin de evitar que la renta escape a toda imposición, los Estados contratantes podrán convenir en limitar la aplicación del artículo a las rentas que sean gravadas en el Estado de residencia del beneficiario y modificar en consecuencia las disposiciones del párrafo ..." [párr. 3]

Cabe también hacer remisión al párrafo 5 del comentario *infra*.

Párrafo 2

4. Este párrafo reproduce el párrafo 2 del artículo 21 de la Convención modelo de la OCDE. Por consiguiente, resulta pertinente el comentario a este último párrafo, que se cita a continuación:

> "Este párrafo prevé una excepción a la aplicación de las disposiciones del párrafo 1 cuando la renta está vinculada a las actividades de un establecimiento permanente o centro fijo que un residente de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante. El párrafo incluye la renta procedente de terceros Estados. En este caso, el derecho de

imposición se concede al Estado contratante en que están situados el establecimiento permanente o el centro fijo. El párrafo 2 se no aplica a los bienes inmuebles respecto de los cuales, de conformidad con el párrafo 4 del artículo 6, corresponde al Estado de situación el derecho de imposición preferente. Por tanto, los bienes inmuebles situados en un Estado contratante, y que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa de ese Estado situado en el otro Estado contratante, sólo podrán someterse a imposición en el primer Estado en que los bienes estén situados y del que, el beneficiario de la renta sea residente. Esto concuerda con las reglas establecidas en los artículos 13 y 22 con respecto a los bienes inmuebles, ya que el párrafo 2 de esos artículos no se aplica más que a los bienes muebles de un establecimiento permanente." [párr. 4]

"El párrafo cubre también el caso en que el beneficiario y el deudor de la renta sean ambos residentes de un mismo Estado contratante y la renta se atribuya a un establecimiento permanente o un centro fijo que el beneficiario de la renta tenga en el otro Estado contratante. En este caso el derecho de gravar se atribuye al Estado contratante en que estén situados el establecimiento permanente o el centro fijo. Si se produce una doble imposición, el Estado de la residencia deberá evitarla, de conformidad con las disposiciones del artículo 23 A o 23 B. Respecto del gravamen de los dividendos y de los intereses en el Estado de la residencia como Estado de la fuente puede presentarse, sin embargo, una dificultad: el juego combinado de los artículos 7 y 23 A impedirá a ese Estado gravar esas rentas, mientras que si se abonaran a un residente del otro Estado, el primer Estado, al ser el Estado de la fuente de los dividendos o intereses, podría gravar esos dividendos o intereses a las tasas previstas en el párrafo 2 de los artículos 10 y 11. Los Estados contratantes que no consideren aceptable esa solución podrán incluir en sus convenios una disposición según la cual el Estado de la residencia tenga derecho, como Estado de la fuente de los dividendos o intereses, a gravar esas rentas a las tasas previstas en el párrafo 2 de

los artículos 10 y 11. El Estado en que esté situado el establecimiento permanente concederá un descuento similar al establecido en las disposiciones del párrafo 2 del artículo 23 A o del párrafo 1 del artículo 23 B; naturalmente, este descuento no deberá concederse en los casos en que el Estado donde está situado el establecimiento permanente no grave los dividendos o intereses atribuidos a ese establecimiento de conformidad con su legislación interna." [párr. 5]

"Algunos Estados que aplican el método de exención (artículo 23 A) quizá tengan razón de temer que el régimen concedido en el párrafo 2 pueda impulsar a las empresas de un Estado contratante a vincular determinados activos, como acciones, obligaciones o patentes, a un establecimiento permanente situado en el otro Estado contratante, con objeto de obtener en él un trato fiscal más favorable. Para contrarrestar esas prácticas que estimen abusivas, algunos Estados podrían presumir que la transacción es artificial y considerar por esa razón que esos activos no están efectivamente vinculados al establecimiento permanente. Otros Estados pueden reforzar su posición añadiendo al párrafo 2 una condición que establezca que ese párrafo no se aplicará en los casos en que tales prácticas hayan tenido como finalidad principal aprovecharse de tal situación." [párr. 6]

Párrafo 3

5. Este párrafo constituye una adición al artículo 21 de la Convención modelo de la OCDE. Sus disposiciones tienen por objeto permitir al país en que se origine la renta gravarla si su legislación lo estipula así, mientras que las disposiciones del párrafo 1 permitirían su gravamen en el país de la residencia. La aplicación simultánea de las disposiciones contenidas en los dos párrafos podría traducirse en una doble tributación. En esa situación, serían aplicables las disposiciones de los artículos 23 A o 23 B, según procediera, lo mismo que en otros casos de doble tributación. En algunos casos, los párrafos 2 y 3 pueden superponerse; entonces producirán el mismo resultado.

6. En la Novena Reunión del Grupo de Expertos, celebrada en 1999, hubo un amplio debate respecto de la inclusión de un nuevo párrafo referido a los nuevos instrumentos financieros. Se mencionaron tres opciones. Primera, los Estados contratantes podían adoptar el artículo 21 de la Convención modelo de las Naciones Unidas con sus tres párrafos. Segunda, los Estados contratantes podían adoptar el párrafo 3 del artículo 21, pero añadir una tasa de imposición reducida respecto de las rentas mencionadas en el párrafo 3. Tercera, los Estados contratantes podían adoptar la Convención modelo de las Naciones Unidas con la versión de los párrafos 1 y 2 solamente de la Convención modelo de la OCDE. Estas opciones se consideraron útiles para resolver la cuestión. Se señaló que la aplicación de nuevos instrumentos financieros era pertinente en las opciones 2 y 3.

Párrafo adicional optativo

7. Es pertinente mencionar el siguiente comentario sobre el artículo 21 de la Convención modelo de la OCDE:

> "Algunos países han tropezado con dificultades respecto de los ingresos derivados de ciertos instrumentos financieros no tradicionales cuando las partes en el negocio tienen una relación especial. Esos países acaso quieran añadir el siguiente párrafo al artículo 21:
>
> > '[4]. Cuando, en virtud de una relación especial entre la persona a la que se hace referencia en el párrafo 1 y otra persona, o entre esas dos personas y un tercero, la cuantía de la renta a la que se hace referencia en el párrafo 1 sea superior a la cuantía (si la hubiere) que se hubiera convenido entre ellas en ausencia de esa relación, las disposiciones del presente artículo se aplicarán únicamente a la cuantía mencionada en último término. En ese caso, el exceso de la renta quedará sujeto a imposición conforme a la legislación de cada Estado contratante, teniendo debidamente en cuenta las demás disposiciones aplicables de la presente Convención.' [párr. 7]

"El párrafo restringe la aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de ingresos no sujetos a otros artículos de la misma manera que el párrafo 6 del artículo 11 restringe la aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de los intereses ..." [párr. 8]

"Aunque la restricción podría aplicarse a toda renta que por otros conceptos estuviera regida por el artículo 21, no se prevé que en la práctica se haya de aplicar a pagos como los pagos de alimentos o las prestaciones de seguridad social, sino que probablemente será más pertinente cuando se otorguen ciertos instrumentos financieros no tradicionales en circunstancias y condiciones que no se habrían pactado en ausencia de una relación especial ..." [párr. 9]

"La restricción del artículo 21 es diferente de la restricción contenida en el artículo 11 en dos aspectos importantes. Primero, el párrafo autoriza, cuando se dan las circunstancias necesarias, a que todos los pagos en relación con un instrumento financiero no tradicional se consideren excesivos. Segundo, las rentas que se sustraen a la aplicación del artículo sobre los intereses podrían quedar sujetas a otro artículo de la Convención ... Las rentas a las cuales se aplicaría por otros conceptos el artículo 21 por definición no están sujetas a ningún otro artículo. Por lo tanto, si la restricción del artículo 21 elimina una parte de la renta de la aplicación de dicho artículo, los artículos 6 a 20 de la Convención no son en modo alguno aplicables a esa renta y todos los Estados contratantes podrán sujetarla a imposición conforme a su legislación nacional." [párr. 10]

"Otras disposiciones de la Convención, sin embargo, continuarán siendo aplicables a esas rentas, por ejemplo el artículo 23 (Desgravación de la doble tributación), el artículo 25 (Procedimiento de acuerdo mutuo) y el artículo 26 (Intercambio de información)." [párr. 11]

"El Comité de Asuntos Fiscales está estudiando la imposición de los instrumentos financieros no tradicionales. Acaso sean necesarios nuevos cambios en la Conven

> ción modelo o en sus comentarios. La inclusión del párrafo propuesto [4] no afecta al régimen de las transacciones financieras innovadoras entre personas independientes o conforme a otras disposiciones de la presente Convención." [párr. 12]

8. Algunos miembros del Grupo de Expertos señalaron que se recurría a muchos artificios para sacar ventaja de las disposiciones del artículo 21 —especialmente si se suprimía el párrafo 3 o si se establecía únicamente una tasa tributaria reducida en el Estado fuente—, entre otras cosas, mediante el otorgamiento o la cesión de derechos respecto de las rentas derivadas de instrumentos financieros. Si bien para neutralizar esos arreglos se pueden invocar principios como la norma de que el fondo prima sobre la forma o la doctrina del abuso del derecho u otra doctrina análoga, los Estados contratantes que quieran abordar concretamente la cuestión podrían incluir una cláusula como la que figura a continuación en sus acuerdos fiscales bilaterales, a saber:

> "Las disposiciones del presente artículo no se aplicarán cuando el objeto principal o uno de los objetos principales del interesado en la creación o cesión de los derechos por los cuales se paguen esas rentas sea beneficiarse de lo dispuesto en el presente artículo mediante esa creación o cesión."

Comentarios al capítulo IV

TRIBUTACIÓN DEL CAPITAL

Artículo 22

CAPITAL

1. En la Convención modelo de las Naciones Unidas, el artículo 22 se refiere a la tributación del capital, con exclusión de los impuestos sobre las herencias, sucesiones, donaciones y transferencias.

2. El Grupo de Expertos examinó la cuestión de si los párrafos 1 a 4 debían continuar entre corchetes. Hubo acuerdo general en que se podían suprimir los corchetes de los tres primeros párrafos, pero se decidió conservarlos en el párrafo 4. Se arguyó enérgicamente que el Estado de la situación debía tener derecho a gravar los bienes en su territorio; ello estaría en consonancia con el trato aplicado por la Convención modelo de las Naciones Unidas a otras rentas a las que se hacía referencia en el artículo 21. En 1999 se decidió conservar los corchetes en el párrafo 4.

3. Si las partes negociadoras deciden incluir un artículo sobre la tributación del capital, tendrán que determinar si utilizarán el texto que figure en el párrafo 4 u otro texto que atribuya el derecho de gravar al Estado en que se encuentre situado el capital. Si se utiliza el texto del párrafo 4 de la Convención modelo de la OCDE, resultará pertinente todo el comentario al artículo 22, que se reproduce *infra*:

> "Este artículo se refiere sólo a los impuestos sobre el capital, con exclusión de los impuestos sobre patrimonios, herencias, donaciones y transferencias. Los impuestos sobre el capital a que se aplica el artículo son los comprendidos en el artículo 2." [párr. 1]
>
> "Los impuestos sobre el capital constituyen normalmente una imposición complementaria sobre las rentas procedentes del capital. Por consiguiente, en principio el impuesto sobre un elemento determinado de capital sólo podrá exigirlo el Estado que tenga derecho a gravar la renta

procedente de ese elemento de capital. Sin embargo, no cabe remitirse pura y simplemente a las reglas relativas a la imposición de esa clase de rentas, porque no todos los elementos de renta se gravan exclusivamente en un Estado." [párr. 2]

"Por ello, el artículo enumera en primer término los bienes que pueden someterse a imposición en el Estado en que están situados. En esa categoría se incluyen los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6, propiedad de un residente de un Estado contratante y situados en el otro Estado contratante (párrafo 1), así como los bienes muebles que formen parte del activo comercial de un establecimiento permanente que tenga una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante, o que pertenezcan a un centro fijo de que disponga un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante para la prestación de servicios profesionales independientes (párrafo 2)." [párr. 3]

"Los buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y las embarcaciones dedicadas al transporte en aguas interiores, así como los bienes muebles relacionados con la explotación de esos buques, embarcaciones o aeronaves, sólo podrán someterse a imposición en el Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa (párrafo 3). Esta regla concuerda con las disposiciones del artículo 8 y del párrafo 3 del artículo 13. Queda entendido que el párrafo 3 del artículo 8 se aplicará cuando la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación marítima o interior se encuentre a bordo de un buque o embarcación. Los Estados contratantes que prefieran atribuir el derecho de imposición exclusiva al Estado de la residencia, o combinar los criterios de la residencia y de la sede de dirección efectiva, podrán, en sus negociaciones bilaterales, sustituir el párrafo 3 por una disposición que corresponda a las propuestas en los párrafos 2 y 3 del comentario al artículo 8. Los bienes inmuebles relacionados con la explotación de buques, embarcaciones o aeronaves podrán someterse a imposición en el Estado en que estén

situados, de acuerdo con la regla enunciada en el párrafo 1." [párr. 4]

"Para los demás elementos de capital distintos de los enumerados en los párrafos 1 a 3, el artículo establece que sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante donde resida la persona a que pertenezcan (párrafo 4)." [párr. 5]

"Si, al aplicar el párrafo 4 a los bienes muebles dados en usufructo, subsiste una doble imposición a causa de disparidades entre las legislaciones internas, los Estados de que se trate podrán recurrir al procedimiento de acuerdo mutuo o solucionar la cuestión por medio de negociaciones bilaterales." [párr. 6]

"El artículo no prevé regla alguna sobre la deducción de deudas. Las legislaciones de los países miembros de la OCDE son tan dispares que impiden adoptar una solución común respecto de esa deducción. El problema de la deducción de las deudas que podría surgir cuando el contribuyente y el acreedor no fueran residentes de un mismo Estado se trata en el párrafo 4 del artículo 24." [párr. 7]

Comentario al capítulo V

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Artículo 23

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. La Convención modelo de las Naciones Unidas adopta el mismo enfoque que la Convención modelo de la OCDE con respecto a los métodos para eliminar la doble tributación y, por consiguiente, reproduce las dos variantes del artículo 23 incorporadas a esa Convención, es decir, el artículo 23 A sobre el método de exención y el artículo 23 B sobre el método de descuento.

2. El método usado por un país para impedir la doble tributación depende primordialmente de su política fiscal general y de la estructura de su régimen tributario. Debido a las diferencias que existen entre los diversos regímenes tributarios, los acuerdos fiscales bilaterales son el instrumento más flexible para conciliar regímenes tributarios conflictivos y para evitar o mitigar la doble tributación.

3. Los miembros del Grupo procedentes de países en desarrollo estimaron que, en lo que se refería a las medidas de desgravación que aplicarían los países desarrollados, se podrían usar, según procediera, los métodos de la exención o el descuento. El método de la exención se consideró eminentemente apropiado cuando la jurisdicción fiscal exclusiva sobre ciertas rentas se atribuía al país de la fuente en virtud de un tratado; ese método podía adoptar la forma de una exención con progresividad. Uno de los principales defectos del método de descuento del impuesto extranjero, desde el punto de vista de los países en desarrollo, es que los beneficios de los bajos impuestos de esos países o de las ventajas fiscales especiales que conceden pueden redundar en gran parte en provecho del fisco del país exportador de capitales y no del inversor extranjero al que esos beneficios están destina

dos. De esa forma, las rentas fiscales se trasladan del país en desarrollo al país exportador de capitales.

4. La eficacia de los incentivos fiscales introducidos por la mayoría de los países en desarrollo depende, pues, de las relaciones mutuas entre los regímenes impositivos de los países en desarrollo y los de los países exportadores de capitales de donde procede la inversión. Para los países en desarrollo es de la máxima importancia lograr que los incentivos fiscales no resulten ineficaces por la tributación en los países exportadores de capitales que utilicen el sistema de descuento del impuesto extranjero. Ese resultado inconveniente se evita en cierta medida en los acuerdos bilaterales mediante el "descuento de impuestos no pagados", por el que un país desarrollado descuenta no sólo los impuestos pagados, sino también los no pagados como consecuencia de la legislación de incentivos del país en desarrollo. Ese resultado se evita también mediante el método de la exención. Los miembros del Grupo procedentes de países en desarrollo consideraron necesario subrayar su entendimiento de que tanto el método de exención como la cláusula de descuento de impuestos no pagados constituían, para esos países, un objetivo básico y fundamental en la negociación de acuerdos fiscales. Por otra parte, algunos miembros hicieron ver que había estudios que habían demostrado que los factores tributarios acaso no fueran por sí solos determinantes en el proceso de adopción de las decisiones de inversión y que, por lo tanto, a su juicio, el descuento de impuestos no pagados acaso no fuera una política apropiada.

5. Muchos miembros, tanto de países desarrollados como de países en desarrollo, concordaron con la opinión de que los descuentos de impuestos no pagados debían incluirse en los tratados entre países desarrollados y en desarrollo cuando el país desarrollado utilizara el método de descuento. Sin embargo, un miembro de un país desarrollado opinó que, por diversas razones, el descuento de impuestos no pagados no era un instrumento apropiado de desarrollo económico, objetivo que se podía atender mejor mediante otros arbitrios.

6. Aunque el método de exención para evitar la doble tributación elimina los resultados inconvenientes de los impuestos del

país de la residencia sobre el régimen de incentivos fiscales del país de la fuente, muchos países desarrollados no están dispuestos a incluir ese régimen en sus tratados. Cuando el país de origen del inversor aplica el método del descuento del impuesto extranjero, el arbitrio más eficaz para preservar el efecto de los incentivos y concesiones fiscales otorgados por los países en desarrollo es el método del descuento de impuestos no pagados. Para resolver el problema se pueden considerar tres opciones.

7. En la primera opción, en la legislación interna del país que concede incentivos fiscales se pueden incluir disposiciones que autoricen la concesión del incentivo sólo si el contribuyente puede demostrar, a satisfacción del fisco, que, al remitir sus beneficios al extranjero, las leyes del país al cual se remitan los beneficios no gravarán, ni directa ni indirectamente, las rentas amparadas por el incentivo o le concederán un descuento por los impuestos sacrificados por el incentivo. Esa disposición impediría que las ventajas de un incentivo fiscal pasaran del fisco del país en desarrollo al contribuyente y, por ende, al fisco del país desarrollado.

8. En la segunda opción, se podría pactar en un acuerdo fiscal una disposición que prohíba a los Estados contratantes gravar los beneficios de una empresa residente en cualquiera de ellos que se deriven de actividades en el otro Estado que estén acogidas a incentivos fiscales concedidos por este último hasta que se repatrien los beneficios o se los remita, directa o indirectamente, al primer Estado contratante. De ese modo, los beneficios se tendrían que reinvertir en el país en desarrollo para quedar exentos de impuestos. Habría que formular algunas normas de contabilidad para dar efecto a esa disposición y los Estados contratantes podrían convenir en un calendario de repatriación.

9. En la tercera opción, el primer Estado contratante podría gravar esos beneficios, pero no estaría obligado, en virtud de un acuerdo de participación en las rentas fiscales, a traspasar al Estado contratante en el cual se hayan producido las rentas de las cuantías de rentas fiscales que razonablemente pudieran atribuirse al incentivo fiscal concedido por el país de la fuente. Esta propuesta es atractiva, por un lado, porque preserva el valor de

incentivo del sacrificio fiscal del país en desarrollo y, por el otro, porque su administración es relativamente sencilla. La normativa vigente en muchos países desarrollados para distribuir la fuente y la naturaleza de las rentas extranjeras devengadas por sus contribuyentes puede suministrar la mayor parte de la información necesaria para determinar las rentas fiscales que hayan de atribuirse a un incentivo fiscal.

10. Por otra, algunos miembros sostuvieron que teóricamente podría aducirse que la eficacia de los incentivos fiscales establecidos por muchos países en desarrollo dependería, pues, en parte, de la relación recíproca entre los regímenes tributarios de los países en desarrollo y los de los países exportadores de capital que utilizaran el método del descuento del impuesto extranjero, en la medida en que sus incentivos fiscales tuvieran una "contrapartida" en un descuento "de impuestos no pagados" concedido por el país desarrollado. Por descuento de "impuestos no pagados" se entiende el descuento que se concede, no sólo por el impuesto realmente pagado, sino por el impuesto realmente sacrificado en virtud de la legislación que concede el incentivo.

11. En los 20 años aproximadamente que han transcurrido desde la publicación original de la Convención modelo de las Naciones Unidas, se han realizado estudios de la justificación económica de adoptar regímenes de incentivos fiscales con la mira de estimular la inversión. Según estos miembros, esos estudios han demostrado que los factores tributarios acaso no sean por sí solos determinantes en el proceso de adopción de las decisiones de inversión que hacen las empresas y, por ende, a su juicio, el descuento del impuesto no pagado acaso no sea una política apropiada. Otros factores inciden más en la creación de lo que se ha dado en denominar el "clima de inversión" de un país, por ejemplo, la estabilidad política y económica, la percepción de que la administración de justicia es imparcial, la existencia de una fuerza de trabajo calificada y unas leyes y gastos de seguridad social que no opongan obstáculos imprevistos al desarrollo de la empresa. Se ha sostenido que los incentivos fiscales obran en detrimento de la base tributaria y pueden producir efectos perjudiciales debido a la competencia de incentivos fiscales que

se entabla entre Estados vecinos, que tratan de ofrecer mejores incentivos y se prestan a manipulaciones fiscales. Además, cuando en los acuerdos fiscales se han incorporado cláusulas sobre descuento "de contrapartida" se ha echado de ver que se recurre a la estructuración artificial de transacciones comerciales a fin de sacar provecho de esas disposiciones, con el resultado, por un lado, de una erosión de la base tributaria y, por el otro, de una distorsión económica imprevista en el proceso de adopción de las decisiones de inversión.

12. Dicho esto, la realidad es que desde el punto de vista sustantivo, los países pueden adoptar los incentivos de inversión que les parezca útiles o inevitables, dada la presión dimanada de la existencia de regímenes tributarios preferenciales, por ejemplo, las zonas libres de impuestos en otras jurisdicciones, si bien la experiencia indica que, en los últimos años, ha habido una mayor tendencia a que esos incentivos se focalicen de manera más estricta. Por ejemplo, esos incentivos se pueden restringir a ciertas actividades económicas o a regiones geográficas específicas; en lugar de ser incentivos por tiempo indefinido, tienden a tener plazos relativamente estrictos. Cuando los países en desarrollo adoptan estos incentivos fiscales, algunos expertos de países en desarrollo estiman que debieran seguir insistiendo, como objetivo en la negociación de acuerdos fiscales, en que se incluya una cláusula de "contrapartida" o "descuento de impuestos no pagados" en los tratados con países exportadores de capital que tengan un régimen de descuento de impuestos extranjeros. Los estudios de acuerdos fiscales recientes entre países desarrollados y países en desarrollo ponen de manifiesto que se siguen utilizando las cláusulas de descuento de impuestos no pagados, si bien estas cláusulas, a su vez, muestran ahora una tendencia mayor que antes a estar limitadas en el tiempo. A veces, se incorpora una cláusula "de interrupción" o "expiración automática", en virtud de la cual la disposición deja de tener efecto, por ejemplo, al cabo de cinco años, salvo que los Estados contratantes convengan en prorrogarla. Cuando se pactan esas cláusulas, algunos expertos de países en desarrollo opinan que los países importadores de capital deben incorporar, tanto en su normativa tributaria nacional como en los acuerdos fiscales que suscriban, un amparo con

tra una futura decisión del otro Estado contratante de negarse a prorrogar la vigencia de la cláusula de descuento de impuestos no pagados. Ese amparo, por ejemplo, podría adoptar la forma de lo que se suele denominar un "impuesto compensatorio", que consiste en un impuesto destinado a reducir el beneficio concedido por la legislación nacional de incentivos fiscales en la cuantía que de lo contrario se traspasaría al fisco del otro Estado contratante, en ausencia de una cláusula de descuento de impuestos no pagados. Algunos países, sin embargo, no autorizan un descuento de impuestos extranjeros por los impuestos compensatorios.

13. Las corrientes de inversiones internacionales podrían también verse perjudicadas si el sistema utilizado por un país para eliminar la doble tributación, aunque concordante en la forma con el artículo 23, no llevara a la eliminación de la doble tributación en la práctica. Por ejemplo, los elementos mecánicos del sistema podrían producir descuentos de impuestos extranjeros inutilizables. Ello no sólo sería incompatible con el espíritu del artículo 23, sino que podría también obrar en detrimento de la inversión extranjera.

14. El comentario a los artículos 23 A y 23 B de la Convención modelo de la OCDE, que resulta plenamente pertinente en el caso de la Convención modelo de las Naciones Unidas, contiene las siguientes observaciones preliminares.

"*A. Alcance de los artículos*

Estos artículos se ocupan de la llamada doble imposición jurídica, en que una misma persona puede ser gravada por la misma renta o por el mismo capital por más de un Estado." [párr. 1]

"Este caso debe distinguirse claramente de la llamada doble imposición económica, en que dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo capital. Si dos Estados desean resolver problemas de doble imposición económica deberán hacerlo por medio de negociaciones bilaterales." [párr. 2]

"Puede existir una doble imposición jurídica internacional en tres casos:

a) Cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona por su renta y su capital en todo el mundo (responsabilidad fiscal plena concurrente); [Véase el párrafo 4 *infra*.]

b) Cuando una persona sea residente de un Estado contratante (R)[16] y obtenga rentas o posea capital en el otro Estado contratante (S o E), y ambos Estados graven esas rentas o capital; [Véase el párrafo 5 *infra*.]

c) Cuando cada Estado contratante grave a una misma persona, no residente en ninguno de los dos Estados contratantes, por las rentas procedentes de un Estado contratante o por el capital que posea en él; éste puede ser el caso, por ejemplo, de un no residente que tenga un establecimiento permanente o un centro fijo en un Estado contratante (E), por medio del cual obtenga rentas del otro Estado contratante (S) o posea capital en él (responsabilidad fiscal limitada concurrente)." [párr. 3] [Véase el párrafo 11 *infra*.]

"El conflicto del caso *a*) se reduce al del caso *b*) por aplicación del artículo 4. Esto se debe a que ese artículo define la expresión 'residente de un Estado contratante' al referirse a la sujeción impositiva de una persona en virtud del derecho interno por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo (párrafo 1 del artículo 4), y al enunciar, para el caso de doble residencia, criterios especiales que permiten determinar cuál de los don Estados es el Estado de la residencia (R) en el sentido de la Convención (párrafos 2 y 3 del artículo 4)." [párr. 4]

---

[16] En todo el comentario a los artículos 23 A y 23 B, la letra "R" indica el Estado de la residencia en el sentido de la Convención, la "S" el Estado de la fuente o de la situación y la "E" el Estado donde estén situados un establecimiento permanente o un centro fijo.

"El conflicto del caso *b*) puede resolverse por una distribución del derecho de gravar entre los Estados contratantes. Tal distribución puede consistir en una renuncia al derecho de gravar, bien sea por el Estado de la fuente o de la situación (S) o de la situación del establecimiento permanente o el centro fijo (E), bien por el Estado de la residencia (R), o en un reparto del derecho de gravar entre los dos Estados. Las disposiciones de los capítulos III y IV de la Convención, combinadas con las disposiciones de los artículos 23 A o 23 B, regulan esa distribución." [párr. 5]

"Para algunos elementos de venta de capital se concede un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes, declarando el artículo correspondiente que la renta o el capital de que se trate 'sólo podrán someterse a imposición' en un Estado contratante[17]. Las palabras `sólo podrán someterse a imposición' en un Estado contratante excluyen el gravamen del otro Estado contratante evitando de esa forma la doble imposición. El Estado al que se atribuye el derecho exclusivo de gravar es normalmente el Estado de residencia del contribuyente en el sentido del artículo 4, es decir, el Estado R, pero según cuatro artículos[18], el derecho exclusivo de imposición podrá atribuirse al otro Estado contratante (S), del que el contribuyente no sea residente en el sentido del artículo 4." [párr. 6]

"Para otros elementos de renta y de capital, la atribución del derecho de gravar no es exclusiva, y el artículo correspondiente declara entonces que la renta y el patrimonio de que se trate 'podrán someterse a imposición' en el Estado contratante (S o E), del que el contribuyente no sea re

[17] Cf. la primera oración del párrafo 1 del artículo 7, los párrafos 1 y 2 del artículo 8, ... los párrafos 3 y [6] del artículo 13, la primera oración del párrafo 1 del artículo 14, la primera oración del párrafo 1 y el párrafo 2 del artículo 15, el artículo 18 [excepto los párrafos 1 y 2 de la variante B], los párrafos 1 y 2 del artículo 19, el párrafo 1 del artículo 21 y los párrafos 3 y 4 del artículo 22.

[18] Cf. los párrafos 1 y 2 del artículo 8, el párrafo 3 de! artículo 13, el apartado *a*) de los párrafos 1 y 2 del artículo 19 y el párrafo 3 del artículo 22.

sidente en el sentido del artículo 4. En tal caso, el Estado de la residencia (R) deberá conceder una desgravación para evitar la doble imposición. Los párrafos 1 y 2 del artículo 23 A y el párrafo 1 del artículo 23 B se han redactado para conceder la desgravación necesaria." [párr. 7]

"Los artículos 23 A y 23 B se aplican a la situación en que un residente del Estado R recibe una renta procedente del otro Estado contratante E o S (que no sea el Estado de la residencia en el sentido de la Convención) o posea en este capital, y que puedan someterse a imposición esa renta o ese capital en ese otro Estado E o S, de conformidad con la Convención. Los artículos no se aplican, pues, más que al Estado de la residencia, sin determinar de qué forma deban proceder el Estado contratante E o S." [párr. 8]

"Cuando un residente del Estado contratante R perciba rentas procedentes del mismo Estado R por medio de un establecimiento permanente o un centro fijo que tenga en el otro Estado contratante E, el Estado E podrá gravar esas rentas (a excepción de las rentas de bienes inmuebles situados en el Estado R) si son imputables a ese establecimiento permanente o centro fijo (párrafo 2 del artículo 21). En esa hipótesis, igualmente, el Estado R deberá conceder una desgravación, en virtud de los artículos 23 A o 23 B, por las rentas atribuibles a ese establecimiento permanente o centro fijo situados en el Estado E, a pesar de que esas ventas procedan originariamente del Estado R ... Sin embargo, cuando los Estados contratantes acuerden conceder al Estado R, que aplica el método de exención, un derecho limitado de imposición como Estado de la fuente de los dividendos o intereses dentro de los límites fijados en el párrafo 2 de los artículos 10 u 11 ... entonces los dos Estados deberán acordar el descuento que debe conceder el Estado E en razón del gravamen exigido en el Estado R, por analogía con el párrafo 2 del artículo 23 A o con el párrafo 1 del artículo 23 B." [párr. 9]

"Cuando un residente del Estado R reciba rentas procedentes de un tercer Estado por medio de un estableci

miento permanente o un centro fijo que posea en el Estado E, ese Estado E podrá gravar tales rentas (con excepción de las rentas de bienes inmuebles situados en el tercer Estado) si son atribuibles a ese establecimiento permanente o centro fijo (párrafo 2 del artículo 21). El Estado R, por aplicación de los artículos 23 A y 23 B, deberá conceder una desgravación para la venta imputable al establecimiento permanente o centro fijo situados en el Estado E. La Convención no contiene norma alguna sobre la desgravación que el Estado E deba conceder por los impuestos percibidos en el tercer Estado de donde proceda la renta; sin embargo, en virtud del párrafo 4 del artículo 24, toda desgravación prevista por la legislación interna del Estado E (con exclusión de los convenios de doble tributación) en beneficio de los residentes del Estado E deberá concederse igualmente a un establecimiento permanente en el Estado E de una empresa del Estado R ...” [párr. 10]

“El conflicto del caso *c*) del párrafo 3 *supra* queda fuera del ámbito de la Convención, pues, según el artículo 1, ésta se aplicará solamente a las personas que sean residentes de uno o de ambos Estados. No obstante, este caso podrá resolverse por el procedimiento de acuerdo mutuo ...” [párr. 11]

“*B. Descripción de los métodos para eliminar la doble tributación*

Los convenios existentes siguen dos principios básicos para evitar la doble imposición por el Estado de residencia del contribuyente. Para mayor sencillez, a continuación se tratará sólo del impuesto sobre la renta, pero los principios se aplican igualmente al impuesto sobre el capital.” [párr. 12]

“1. El principio de exención

Según el principio de exención, el Estado de la residencia R no grava las rentas que según la Convención pueden gravarse en el Estado E o S (ni tampoco, naturalmente,

las rentas que sólo pueden someterse a imposición en el Estado E o S ...).” [párr. 13]

“El principio de exención puede aplicarse por dos métodos principales:

a) El Estado R no tiene en cuenta, a efectos fiscales, la renta imponible en el Estado E o S; el Estado R no tiene derecho a computar la renta así exenta al determinar el impuesto sobre el resto de la renta; este método se denomina de ‘exención plena’;

b) El Estado R no grava la renta imponible en el Estado E o S, pero este Estado R conserva el derecho de tener en cuenta esa renta al determinar el impuesto sobre el resto de la renta; este método se llama de ‘exención con progresividad’.” [párr. 14]

“*2. El principio de descuento*

Según el principio de descuento, el Estado de la residencia R calcula su impuesto sobre la base del importe total de las rentas del contribuyente, incluidas las que proceden del otro Estado E o S con arreglo al convenio pueden someterse a imposición en ese otro Estado (pero no las rentas que sólo pueden someterse a imposición en el Estado S ...). El Estado R permite una deducción de su propio impuesto por razón del impuesto pagado en el otro Estado.” [párr. 15]

“El principio de descuento puede aplicarse siguiendo dos métodos principales:

a) El Estado R permite deducir el importe total del impuesto pagado en el otro Estado sobre las rentas imponibles en ese Estado; este método se llama de ‘descuento pleno’;

b) La deducción concedida por el Estado R por el impuesto pagado en el otro Estado se limita a la parte de su propio impuesto que corresponda a la renta imponible en el otro Estado; este método se llama de ‘descuento ordinario’.” [párr. 16]

"Fundamentalmente, la diferencia entre los métodos consiste en que los de exención atienden a la renta, mientras que los de descuento atienden al impuesto." [párr. 17]

"*C. Aplicación y efectos de los métodos*

Un ejemplo numérico permitirá comprender mejor los efectos de los distintos métodos. Se supone, por ejemplo, una renta total de 100.000 unidades, de las cuales 80.000 proceden de un Estado (Estado de la residencia R) y 20.000 del otro Estado (Estado de la fuente S). Se supone que en el Estado R la tasa impositiva es del 35% para una renta de 100.000 unidades y del 30% para una renta de 80.000 unidades. Se supone, asimismo, que en el Estado S la tasa impositiva es del 20% en el caso i) o del 40% en el caso ii), de manera que el impuesto que deba pagarse en ese Estado sobre 20.000 será de 4.000 en el caso i) o de 8.000 en el caso ii)." [párr. 18]

"Si el contribuyente obtiene la totalidad de su renta de 100.000 en el Estado R, su impuesto será de 35.000. Si dispone de una renta del mismo importe, pero obtenida de la forma indicada *supra*, y si la legislación interna del Estado R no prevé ninguna desgravación ni existe convenio entre el Estado R y el Estado S, el importe total del impuesto será, en el caso i) de 35.000 más 4.000 = 39.000, y en el caso ii) de 35.000 más 8.000 = 43.000." [párr. 19]

"*1. Métodos de exención*

Según los métodos de exención, el Estado R limita su imposición a la parte de la renta total que, de acuerdo con diversos artículos de la Convención, tiene derecho a gravar, es decir, 80.000.

a) Exención plena

El Estado R percibe un impuesto sobre 80.000 a la tasa impositiva aplicable a 80.000, es decir, el 30%.

	Caso i)	*Caso ii)*
Impuesto en el Estado R, 30% de 80.000 . .	24.000	24.000
más impuesto en el Estado S	4.000	8.000
Total de impuestos	28.000	32.000
Desgravación concedida por el Estado R por importe de	11.000	11.000

b) Exención con progresividad

El Estado R percibe un impuesto sobre 80.000 de la tasa impositiva aplicable a la renta total, independientemente de donde proceda (100.000), es decir, el 35%.

	Caso i)	*Caso ii)*
Impuesto en el Estado R, 35% de 80.000 . .	28.000	28.000
más impuesto en el Estado S	4.000	8.000
Total de impuestos	32.000	36.000
Desgravación concedida por el Estado R por importe de	7.000	7.000”

[párr. 20]

“En ambos casos el nivel del impuesto percibido en el Estado S no influirá en el importe total del impuesto al que renuncie el Estado R. Cuando la tasa de gravamen sobre las rentas procedentes del Estado S sea menos elevada en el Estado S que la desgravación que concederá el Estado R —casos *a*) i), *a*) ii) y *b*) i)—, el contribuyente obtendrá un resultado más ventajoso que si su renta total procediese únicamente del Estado R. En el caso inverso, el caso *b*) ii), el resultado le será menos favorable.” [párr. 21]

“El ejemplo muestra igualmente que la desgravación concedida cuando el Estado R aplica el método de exención plena puede ser más elevada que el impuesto percibido en el Estado S, incluso si las tasas impositivas del Estado S son más elevadas que en el Estado R. Esto se debe a que, en el método de exención plena, no sólo se abandona el impuesto del Estado R sobre la renta del Estado S (35% de 20.000 = 7.000, como en el método de exención con progresividad), sino que también el gravamen sobre el resto de la renta (80.000) se reduce en un importe corres

pondiente a las diferencias entre las tasas aplicables en el Estado R a los dos niveles de renta (35 - 30 = 5%, aplicado a 80.000 = 4.000).” [párr. 22]

“*2. Métodos de descuento*

Según los métodos de descuento, el Estado R conserva su derecho a gravar la renta total del contribuyente pero concede una deducción en el impuesto así calculado.

a) Descuento pleno

El Estado R calcula el impuesto sobre el importe total de 100.000 a la tasa del 35%, y concede la deducción del impuesto debido en el Estado S sobre la renta procedente de S.

	Caso i)	*Caso ii)*
Impuesto en el Estado R, 35% de 100.000 .	35.000	35.000
menos impuesto en el Estado S	-4.000	-8.000
Impuesto debido	31.000	27.000
Total de impuestos	35.000	35.000
Desgravación concedida por el Estado por importe de	4.000	8.000

b) Descuento ordinario

El Estado R calcula el impuesto sobre la renta total de 100.000 a la tasa del 35%, y concede la deducción del impuesto debido en el Estado S sobre la renta procedente de S, pero en ningún caso se concede la deducción por un importe superior a la parte de impuesto en el Estado R atribuible a la renta procedente de S (deducción máxima). La deducción máxima será del 35% de 20.000 = 7.000.

	Caso i)	*Caso ii)*
Impuesto en el Estado R, 35% de 100.000 .	35.000	35.000
menos impuesto en el Estado S	-4.000	–
menos deducción máxima	–	-7.000
Impuesto debido	31.000	28.000
Total de impuestos	35.000	36.000

Desgravación concedida por el Estado R por importe de	4.000	7.000”

[párr. 23]

“Una de las características de los métodos de descuento en comparación con los de exención es que el Estado R nunca está obligado a conceder una deducción superior al importe del impuesto debido en el Estado S.” [párr. 24]

“Si el impuesto debido en el Estado S es menos elevado que del Estado R sobre la renta del Estado S (deducción máxima), cl contribuyente deberá pagar siempre el mismo importe del impuesto que si hubiera sido gravado únicamente en el Estado R, es decir, como si su renta total procediese únicamente del Estado R.” [párr. 25]

“Se llega al mismo resultado cuando el impuesto debido en el Estado S es más elevado y el Estado R aplica el método de descuento pleno, al menos mientras el impuesto total debido en el Estado R sea por lo menos tanto o más elevado que el importe del impuesto debido en el Estado S.” [párr. 26]

“Cuando el impuesto debido en el Estado S sea más elevado y la deducción esté limitada (descuento ordinario), el contribuyente no obtendrá una deducción de la cuantía total del impuesto pagado en el Estado S. En tal caso, la situación será menos ventajosa para el contribuyente que en el caso de que obtuviese la totalidad de su renta en el Estado R, y, en esas condiciones, el método de descuento ordinario tendrá los mismos efectos que el método de exención con progresividad.” [párr. 27]

“*D. Métodos propuestos en los artículos*

En los convenios concertados entre los países miembros de la OCDE, se han seguido los dos principios básicos. Algunos Estados son partidarios del primero; otros del segundo. Teóricamente, podría parecer preferible un solo principio pero, dadas las divergencias de opinión que se

han mencionado, se ha dejado a cada Estado su libertad de elección." [párr. 28]

"Por otra parte, se ha juzgado importante limitar el número de métodos utilizables basados en cada principio básico. Teniendo en cuenta esa limitación, los artículos se han redactado de forma que permitan a los países miembros elegir entre dos métodos:

– El método de exención con progresividad (artículo 23 A);

y

– El método de descuento ordinario (artículo 23 B)." [párr. 29]

"Si los dos Estados contratantes adoptan el mismo método, será suficiente insertar en el convenio el artículo correspondiente. Si, por el contrario, ambos Estados contratantes adoptan métodos diferentes, los dos artículos podrán refundirse en uno y será preciso indicar el nombre del Estado correspondiente en la parte del artículo relativa al método que haya adoptado ese Estado." [párr. 30]

"Los Estados contratantes pueden utilizar una combinación de los dos métodos. Tal combinación es de hecho necesaria en el caso de un Estado contratante R que adopte de manera general el método de exención para las rentas que, en virtud de los artículos 10 y 11, puedan estar sujetas a un impuesto limitado en el otro Estado contratante S. En ese caso el artículo 23 A prevé, en su párrafo 2, un descuento del impuesto limitado percibido en el otro Estado contratante S. Además, los Estados que adopten de manera general el método de exención quizá deseen excluir de esa exención ciertos elementos de renta y aplicarles el método de descuento. En este caso, el párrafo 2 del artículo 23 A podría modificares para incluir esos elementos de renta." [párr. 31]

"Los dos artículos se han redactado de manera general y no establecen reglas detalladas sobre el cálculo de la

exención o del descuento, lo que se deja a la legislación interna y a la práctica aplicables. Los Estados contratantes que consideren necesario resolver algún problema en el mismo convenio podrán hacerlo en sus negociaciones bilaterales." [párr. 32]

B. COMENTARIOS A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 23 A

14. Como el artículo 23 A de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 23 A de la Convención modelo de la OCDE, el comentario a este artículo resulta plenamente pertinente:

"*Párrafo 1*

A. Obligación del Estado de residencia de conceder la exención

El artículo prevé que el Estado de la residencia R deberá eximir de impuestos las rentas y el capital que, de conformidad con las disposiciones de la Convención, 'puedan gravarse' en el otro Estado E o S." [párr. 33]

"En consecuencia, el Estado de la residencia debe conceder la exención, con independencia de que el otro Estado ejerza o no su derecho de imposición. Este método se considera el más práctico, ya que evita que el Estado de la residencia tenga que efectuar investigaciones sobre el régimen fiscal efectivamente aplicado en el otro Estado." [párr. 34]

"Ocasionalmente, los Estados que negocien acuerdos fiscales pueden considerar oportuno hacer una excepción a la obligación absoluta que incumbe al Estado de la residencia de conceder la exención. Ese puede ser el caso, a fin de evitar una ausencia de imposición, cuando en la legislación interna del Estado de la fuente no se prevea ningún impuesto sobre determinados elementos de la renta o del capital, o cuando el impuesto no se perciba por circunstancias especiales, como la compensación de pérdidas, un error o

la prescripción. Para evitar una ausencia de imposición de determinados elementos de renta, los Estados contratantes pueden convenir en modificar el artículo pertinente ... Se podría también hacer una excepción a la regla general, con el fin de lograr cierta reciprocidad, cuando uno de los Estados adoptase el método de exención y el otro el de descuento. Por último, puede hacerse también una excepción a la regla general cuando un Estado desea aplicar a ciertos elementos de renta el método de descuento en lugar del de exención ...” [párr. 35]

“Como ya se ha indicado, ... el método de exención no se aplica a los elementos de renta que, de conformidad con la Convención, pueden ser gravados en el Estado de la residencia, pero pueden quedar también sometidos a un impuesto limitado en el otro Estado contratante. Para esos elementos de renta, el párrafo 2 del artículo 23 A prevé el método de descuento ...” [párr. 36]

15. En la Convención modelo de las Naciones Unidas, el derecho de gravar en el país de la fuente se extiende en muchos casos a rentas que, en virtud de la Convención modelo de la OCDE, sólo pueden gravarse en el país de la residencia. En consecuencia, muchos países que adoptan el método de exención en sus convenios bilaterales quizá deseen restringir la aplicación del párrafo 1 del artículo 23 A, por ejemplo limitando la exención del impuesto a las rentas efectivamente gravadas en el país de la fuente o aplicando a algunos elementos de renta el descuento impositivo previsto en el párrafo 2 del artículo 23 A y no la exención fiscal. Asimismo, como el párrafo 1 del artículo 23 A de la Convención modelo de las Naciones Unidas tiene un ámbito mucho más amplio que la disposición correspondiente de la Convención modelo de la OCDE, un Estado que, en general, elija el método de exención, podrá elegir el método del descuento para elementos determinados de renta no mencionados en el párrafo 2 del artículo 23 A.

16. El comentario de la OCDE sigue diciendo:

“*B. Otra redacción del artículo*

Tal como está redactado en el artículo, el método de exención tiene por efecto reducir la renta o el capital imponibles en el Estado de la residencia en el importe exonerado por ese Estado. Si en un Estado concreto la cuantía del ingreso fijada para calcular el impuesto sobre la renta se utiliza para otros fines, por ejemplo, para calcular las prestaciones de carácter social, la aplicación del método de exención en la forma propuesta puede hacer que se beneficien de esas prestaciones personas que no tendrían derecho a ellas. Para remediar ese inconveniente, es posible modificar el artículo de manera que la renta de que se trate quede comprendida en la renta imponible por el Estado de la residencia. Este último deberá, en esos casos, renunciar a la parte del impuesto total que corresponda a esa renta. Este procedimiento produciría el mismo resultado que el método propuesto en el artículo. Los Estados podrán modificar en tal sentido el texto del artículo. Si un Estado lo desease, el párrafo 1 del artículo podrá redactarse de la forma siguiente:

> ‘Cuando un residente de un Estado contratante reciba rentas o posea capital que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, sólo se gravarán o podrán gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado, con sujeción a las disposiciones del párrafo 2, permitirá deducir del impuesto sobre la renta o sobre el capital la parte del impuesto sobre la renta o sobre el capital que corresponda, según proceda, a las rentas obtenidas del otro Estado o al capital poseído en él.’

Cuando el artículo se redacte así, el párrafo 3 no será necesario y podrá omitirse.” [párr. 37]

“*C. Problemas diversos*

El artículo 23 A contiene el principio según el cual el Estado de la residencia debe conceder la exención, pero no establece reglas específicas sobre cómo debe efectuarse esa exención. Esto concuerda con la estructura general de la Convención. Los artículos 6 a 22 establecen también las

reglas que atribuyen el derecho de gravar los diversos tipos de renta o capital, sin tratar, en principio, de la determinación de la renta o el capital imponibles, las deducciones, las tasas impositivas, etc. (cf., sin embargo, el párrafo 3 del artículo 7 y el artículo 24). La experiencia ha demostrado que pueden surgir muchos problemas, en particular con respecto al artículo 23 A. Algunos de esos problemas se examinan en los párrafos siguientes. A falta de una disposición expresa en la Convención, será aplicable la legislación interna de cada Estado contratante. Algunos convenios incluyen una referencia expresa a la legislación interna, pero ello, evidentemente, no es de utilidad cuando no se utiliza el método de exención en la legislación interna. En esos casos, los Estados contratantes que se enfrenten con tal problema deberán establecer reglas para la aplicación del artículo 23 A, si es necesario, después de haber consultado con la autoridad competente del otro Estado contratante (párrafo 3 del artículo 25)." [párr. 38]

"*1. Importe que debe exonerarse*

La cuantía de las rentas que debe exonerar de impuesto el Estado de la residencia es aquella que, sin la Convención, quedaría sujeta al impuesto interno sobre la renta, de conformidad con la legislación interna referente a ese impuesto. Esa cuantía, por lo tanto, puede diferir del importe de la renta sujeta a impuesto por el Estado de la fuente, de conformidad con su legislación interna." [párr. 39]

"Normalmente, la base para calcular el impuesto sobre la renta es la renta neta total, es decir, la renta bruta menos las deducciones autorizadas. Por consiguiente, deberá exonerarse la renta bruta procedente del Estado de la fuente menos todas las deducciones autorizadas (específicas o proporcionales) relacionadas con esa renta." [párr. 40]

"Algunos problemas se derivan del hecho de que la mayoría de los países prevén, en sus respectivas legislaciones fiscales, otras deducciones de la renta total o de determinados elementos de renta para determinar el ingreso imponible. Un ejemplo numérico ilustrará el problema:

a)	Renta interna (bruta, menos gastos autorizados) . .	100
b)	Renta procedente del otro Estado (bruta, menos gastos autorizados)	100
c)	Renta total	200
d)	Deducciones previstas por la legislación del Estado de la residencia de otros gastos no relacionados con ninguno de los elementos de renta mencionados en a) o b), como primas de seguros o donaciones a instituciones de beneficencia	-20
e)	Renta 'neta'	180
f)	Deducciones personales y familiares	-30
g)	Renta imponible	150

La cuestión que se plantea es determinar qué cuantía debe quedar exenta de impuesto, por ejemplo:

– 100 (renglón *b*) lo que deja un importe imponible de 50;

– 90 (mitad del renglón *e*)), de conformidad con la proporción existente entre el renglón *b*) y el renglón *c*), lo que deja un importe de 60 (deducida totalmente del renglón *f*) de la renta interna);

– 75 (mitad del renglón *g*)) de conformidad con la proporción existente entre el renglón *b*) y el renglón *c*), lo que deja un importe de 75;

– Cualquier otro importe." [párr. 41]

"Una comparación de las legislaciones y prácticas de los países miembros de la OCDE demuestra que el importe que debe exonerarse varía considerablemente de un país a otro. La solución adoptada por un Estado dependerá de la política seguida por ese Estado y de su estructura fiscal. La intención de un Estado puede ser que sus residentes disfruten siempre plenamente de los beneficios de sus deducciones personales y familiares y de otras deducciones. En otros Estados, esos importes exonerados de impuestos se

reparten proporcionalmente. En muchos Estados, las deducciones personales y familiares forman parte de una escala progresiva, se conceden como deducción del impuesto o incluso son desconocidas, teniéndose en cuenta la situación familiar por medio de distintas escalas impositivas." [párr. 42]

"Dadas las grandes diferencias entre los diversos Estados en sus políticas y técnicas fiscales relativas a la determinación del impuesto y en particular en el ámbito de las deducciones, desgravaciones y beneficios similares, es preferible no proponer una solución explícita y uniforme en la Convención, y dejar a cada Estado en libertad de aplicar su legislación y su técnica propias. Los Estados contratantes que, sin embargo, prefieran resolver esos problemas especiales en su convenio son libres de hacerlo, naturalmente, en sus negociaciones bilaterales. Finalmente, se subraya el hecho de que el problema time igualmente importancia para los Estados que apliquen el método de descuento ..." [párr. 43]

"*2. Régimen aplicable a las pérdidas*

Al aplicar el artículo 23 A, varios Estados contratantes consideran las pérdidas sufridas en el otro Estado de la misma manera que las rentas procedentes de ese Estado: como Estado de la residencia (Estado R), no conceden deducción por las pérdidas sufridas en relación con bienes inmuebles o establecimientos permanentes situados en el otro Estado (E o S). Si ese otro Estado permite arrastrar esas pérdidas, el contribuyente no sufrirá perjuicio, porque sólo se le impide solicitar una doble deducción por la misma pérdida en el Estado E (o S) y en el Estado R. Otros Estados pueden, como Estado de la residencia R, permitir la deducción de la renta que gravan de una pérdida sufrida en el Estado E (o S). En ese caso, el Estado R deberá quedar en libertad de restringir la exención que conceda en virtud del párrafo 1 del artículo 23 A a los beneficios o rentas obtenidos ulteriormente en el otro Estado E (o S), deduciendo de esos beneficios o rentas ulteriores el importe

de las pérdidas anteriores que el contribuyente pueda arrastrar en el Estado E (o S). Como la solución depende principalmente de la legislación interna de los Estados contratantes y como las legislaciones de los países miembros de la OCDE presentan diferencias sustanciales, no puede proponerse una solución válida en el propio artículo; si lo consideran necesario, los Estados contratantes pueden aclarar la cuestión mencionada y otros problemas relacionados como las pérdidas ... en las negociaciones bilaterales, ya sea en el artículo mismo, o bien por el procedimiento de acuerdo mutuo (párrafo 3 del artículo 25)." [párr. 44]

"*3. Imposición del resto de la renta*

Con independencia de la aplicación de las tasas progresivas de impuesto, problema tratado en el párrafo 3 del artículo ... pueden surgir algunos problemas como consecuencia de disposiciones específicas de la legislación fiscal. Así, por ejemplo, ciertas legislaciones fiscales prevén que la imposición se iniciará solamente si se alcanza o sobrepasa un importe mínimo de renta imponible (umbral de exención impositiva). La renta total, antes de aplicar la Convención, puede exceder claramente de ese umbral de exención impositiva; pero en virtud de la exención resultante de la aplicación de la Convención que implica una deducción de renta exenta de impuesto de la renta imponible total, la renta imponible restante puede quedar reducida a una suma inferior a ese umbral. Por las razones mencionadas en el párrafo 43 *supra*, no puede proponerse ninguna solución uniforme. Se puede señalar, sin embargo, que el problema no se plantea si se adopta la otra redacción del párrafo 1 del artículo 23 A ..." [párr. 45]

"Algunos Estados han introducido sistemas especiales de imposición de la renta de las sociedades ... En los Estados que apliquen el sistema de la doble tasa del impuesto sobre las sociedades, el problema puede suscitarse si la renta que ha de exonerarse debe deducirse de la renta no distribuida (a la que se aplica la tasa normal), o de la renta

distribuida (a la que se aplica la tasa reducida), o si la renta que ha de exonerarse debe atribuirse en parte a la renta distribuida y en parte a la no distribuida. Cuando, en virtud de la legislación de un Estado que aplique el sistema de la doble tasa del impuesto sobre las sociedades, se exija un impuesto complementario de la sociedad principal sobre los dividendos que reciba de una filial nacional, pero que no redistribuya (impuesto complementario que se justifica porque se trata de una compensación de la ventaja de la aplicación de una tasa reducida de impuesto a las distribuciones de la filial), el problema que se suscita es determinar si ese impuesto complementario puede exigirse cuando la filial pague sus dividendos con cargo a una renta exenta de impuesto en virtud de la Convención. Por último, un problema análogo puede plantearse en relación con los impuestos a cuenta ("*precompte*") percibidos sobre los beneficios distribuidos de una sociedad con el fin de cubrir el descuento de impuesto atribuible a los accionistas ... La cuestión es saber si esos impuestos especiales relacionados con la distribución de beneficios pueden exigirse en la medida en que las distribuciones se efectúen con cargo a beneficios exentos de impuestos. Corresponde a los Estados contratantes regular esas cuestiones mediante negociaciones bilaterales." [párr. 46]

"*Párrafo 2*

En los artículos 10 y 11, el derecho de gravar los dividendos y los intereses se reparte entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente. En esos casos, el Estado de la residencia es libre de no gravar si lo desea ... y de aplicar también el método de exención a los elementos de renta mencionados *supra*. Sin embargo, cuando el Estado de la residencia prefiere ejercer su derecho de gravar esos elementos de renta, no puede aplicar el método de la exención para evitar la doble imposición, porque entonces renunciaría totalmente a gravar la renta. Para el Estado de la residencia, la aplicación del método de descuento parecería normalmente una solución satisfactoria. Además, como ya se ha indicado en el párrafo 31 *supra*, los Estados que apli

can de manera general el método de exención quizá deseen aplicar a determinados elementos de renta el método de descuento y no el de exención. En consecuencia, el párrafo se ha redactado de acuerdo con el método de descuento ordinario. El comentario al artículo 23 B *infra* se aplica, *mutatis mutandis*, al párrafo 2 del artículo 23 A." [párr. 47]

"En los casos mencionados en el párrafo anterior, se prevén determinados porcentajes máximos para el impuesto reservado al Estado de la fuente. En esos casos, la tasa impositiva será con mucha frecuencia más elevada en el Estado de la residencia que en el Estado de la fuente. La limitación de la deducción que se prevé en la segunda oración del párrafo 2 y que es conforme con el método de descuento ordinario, sólo será de aplicación, por lo tanto, en un número limitado de casos. Si, en esos casos, los Estados contratantes prefieren suprimir esa limitación y aplicar el método de descuento pleno, pueden hacerlo suprimiendo la segunda oración del párrafo 2 ..." [párr. 48]

"*Dividendos de participaciones importantes de una sociedad*

De la combinación de los párrafos 1 y 2 del artículo 10 y del artículo 23 (artículos 23 A o 23 B, según proceda) resulta que el Estado de residencia del accionista está autorizado a gravar los dividendos procedentes del otro Estado, pero debe descontar de su propio impuesto sobre esos dividendos el impuesto que se haya exigido sobre ellos a una tasa fijada, en virtud del párrafo 2 del artículo 10, el Estado de donde procedan. Este régimen se aplica igualmente cuando el beneficiario de los dividendos es una sociedad principal que recibe los dividendos de su filial; en este caso, el impuesto retenido en el Estado de la filial —y descontado en el Estado de la sociedad principal— se limita al [5]% del importe bruto de los dividendos, por aplicación del apartado *a*) del párrafo 2 del artículo 10." [párr. 49]

"Esas disposiciones evitan eficazmente una doble imposición jurídica de los dividendos, pero no evitan que los

beneficios distribuidos a la sociedad principal soporten una imposición sucesiva en relación con el impuesto sobre las sociedades: primero en el nivel de la sociedad filial y luego en el de la sociedad principal. Ese gravamen sucesivo supone un obstáculo muy importante para el desarrollo de la inversión internacional. Muchos Estados lo han reconocido así, insertando en su legislación interna disposiciones específicas para evitarlo. Disposiciones tendientes a ese fin se incluyen frecuentemente en los convenios de doble imposición." [párr. 50]

"El Comité de Asuntos Fiscales ha considerado si convendría modificar el artículo 23 de la Convención para resolver esta cuestión. Aunque muchos Estados se mostraron favorables a la inclusión de una disposición de esa índole en la Convención modelo, ello tropezó con muchas dificultades por la diversidad de opiniones de los Estados y la variedad de soluciones posibles. Algunos Estados temerosos de la evasión fiscal, preferían conservar su libertad de acción y regular la cuestión únicamente en su legislación interna." [párr. 51]

"En definitiva, pareció preferible dejar a los Estados elegir libremente su solución del problema. Para los Estados que prefieran regular la cuestión en sus convenios, las soluciones podrían basarse casi siempre en alguno de los principios siguientes:

a) *Exención con progresividad*

El Estado del que la sociedad principal sea residente exime los dividendos que aquélla reciba de su filial en el otro Estado, pero puede, sin embargo, tener en cuenta esos dividendos al calcular el impuesto debido por la sociedad principal sobre el resto de su renta (una disposición de esta índole será preferida con frecuencia por los Estados que apliquen el método de exención previsto en el artículo 23 A).

b) *Descuento de impuestos subyacentes*

En lo que se refiere a los dividendos recibidos de la filial, el Estado del que la sociedad principal sea residente concede el descuento previsto en el párrafo 2 del artículo 23 A o en el párrafo 1 del artículo 23 B, según proceda, no sólo para el impuesto sobre los dividendos como tales, sino también para el impuesto pagado por la filial sobre los beneficios distribuidos (una disposición de esta índole será preferida con frecuencia por los Estados que apliquen el método de descuento previsto en el artículo 23 B).

c) *Asimilación a una participación en una filial nacional*

Los dividendos que la sociedad principal obtiene de su filial extranjera se someten, en el Estado de la sociedad principal, al mismo régimen fiscal que los procedentes de una filial que sea residente de ese Estado." [párr. 52]

"Cuando el Estado de la sociedad principal exija un impuesto sobre el capital, se aplicará a ese impuesto una solución análoga." [párr. 53]

"Además, los Estados son libres de fijar los límites y métodos de aplicación de esas disposiciones (definición y duración mínima de la tenencia de la participación, parte de los dividendos que se estime absorbida por los gastos administrativos o financieros) o de subordinar la desgravación concedida en virtud del régimen especial a la condición de que la filial ejerza una auténtica actividad económica en el Estado del que sea residente, obtenga la mayor parte de sus beneficios en ese Estado o esté sujeta en él a una imposición sustancial sobre sus beneficios en él." [párr. 54]

"*Párrafo 3*

El proyecto de Convención de 1963 reservaba expresamente la aplicación de la escala progresiva al Estado de la residencia (última oración del párrafo 1 del artículo 23 A), y la mayoría de los convenios concertados entre países miembros de la OCDE que adoptan el método de exención siguen ese principio. Según el párrafo 3 del artículo 23 A,

el Estado de la residencia se reserva el derecho de tomar en consideración el importe de la renta o del capital exentos al calcular el impuesto aplicable al resto de la renta o del capital. La regla se aplica incluso cuando las rentas (o los elementos de capital) exentas y las rentas (o los elementos de capital) imponibles son percibidos por personas (por ejemplo, marido y mujer) cuyas rentas (o elementos de capital) se acumulan, en virtud de la legislación interna, a efectos de su imposición. Esta regla de progresividad se aplica a la renta o el capital exentos en virtud del párrafo 1 del artículo 23 A, así como a la renta o el capital que, en virtud de cualquier otra disposición de la Convención 'sólo podrá someterse a imposición' en el otro Estado contratante ... Ese es el motivo de que, en la Convención modelo de 1977, la regla de progresividad se haya transferido del párrafo 1 del artículo 23 A a un nuevo párrafo 3 de ese artículo y de que se haga referencia a la exención 'de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención'." [párr. 55]

"El párrafo 3 del artículo 23 A sólo se refiere al Estado de la residencia. El artículo no prejuzga la aplicación por el Estado de la fuente de las disposiciones de su legislación interna sobre la progresividad." [párr. 56]

C. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 23 B

17. Como el artículo 23 B de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 23 B de la Convención modelo de la OCDE, resulta plenamente pertinente el comentario a este último artículo, que se cita a continuación:

"*Párrafo 1*

A. Métodos

El artículo 23 B, basado en el principio de descuento, sigue el método de descuento ordinario: el Estado de la residencia (R) permite deducir de su impuesto sobre las rentas o el capital de sus residentes una suma igual al im

puesto pagado en el otro Estado E (o S) sobre la renta obtenida o el capital poseído en él, pero la suma así deducida se limita a una parte proporcional de su propio impuesto." [párr. 57]

"Está previsto que el método de descuento ordinario se aplica igualmente en el caso de un Estado que siga el método de exención, pero deba conceder un descuento, en virtud del párrafo 2 del artículo 23 A, por el impuesto percibido a tasas limitadas en el otro Estado sobre dividendos e intereses. ... La posibilidad de hacer alguna modificación ... puede ser también de interés, naturalmente en el caso de dividendos e intereses pagados a un residente de un Estado que haya adoptado el método de descuento ordinario ...." [párr. 58]

"Conviene señalar que el artículo 23 B sólo se aplica en un Estado R a los elementos de renta o de capital que, de conformidad con la Convención, 'podrán someterse a imposición' en el otro Estado E (o S). Los elementos de renta o de capital que, de conformidad con el artículo 8, el párrafo 3 del artículo 13, el apartado *a*) de los párrafos 1 y 2 del artículo 19 y el párrafo 3 del artículo 22, 'sólo podrán someterse a imposición' en el otro Estado están inicialmente exentos de impuesto en el Estado R, y el comentario al artículo 23 A se aplica a esas rentas y ese capital exentos. En cuanto a la progresividad, hay que referirse al párrafo 2 del artículo ..." [párr. 59]

"El artículo 23 B fija las reglas principales del método de descuento, pero no establece reglas detalladas para calcular y aplicar ese descuento. Esto está de acuerdo con la estructura general de la Convención. La experiencia ha demostrado que pueden surgir muchos problemas. Algunos de ellos se examinan en los párrafos siguientes. En muchos Estados existen ya reglas detalladas para el descuento de impuestos extranjeros en sus legislaciones internas. Por ello, algunos convenios incluyen una referencia a la legislación interna de los Estados contratantes y prevén, además, que esas normas internas no afectarán al principio es

tablecido en el artículo 23 B. cuando el método de descuento no se utilice en la legislación interna de un Estado contratante, ese Estado deberá establecer las reglas para la aplicación del artículo 23 B después de consultar, si fuera preciso, con la autoridad competente del otro Estado contratante (párrafo 3 del artículo 25).” [párr. 60]

“El importe del impuesto extranjero por el que debe concederse el descuento es el del impuesto efectivamente pagado, de conformidad con la Convención, en el otro Estado contratante. Pueden surgir problemas, por ejemplo, cuando ese impuesto no se calcule sobre la renta del año por el que se percibe, sino sobre la renta de un año anterior o la renta media de dos o más años anteriores. Pueden suscitarse otros problemas por el hecho de seguir métodos diferentes para determinar la renta o por las modificaciones de los tipos de cambio (devaluación o revaluación). Sin embargo, esos problemas no pueden resolverse normalmente mediante una disposición expresa de la Convención.” [párr. 61]

“De conformidad con las disposiciones de la segunda oración del párrafo 1 del artículo 23 B, la deducción que el Estado de la residencia R debe conceder se limita a la parte del impuesto sobre la renta del Estado R correspondiente a las rentas procedentes del Estado S o E (la llamada ‘deducción máxima’). Esta deducción máxima puede calcularse, bien distribuyendo el impuesto total que grava las rentas totales en función de la proporción existente entre las rentas por las que debe concederse el descuento y las rentas totales, bien aplicando la tasa impositiva correspondiente a las rentas totales a las rentas por las que debe concederse el descuento. De hecho, el método de descuento tendrá el mismo efecto que el método de exención con progresividad en los casos en que el impuesto del Estado E (o S) sea igual o superior al impuesto correspondiente del Estado R. Al aplicar el método de descuento, también se pueden plantear problemas similares en relación con el importe de las rentas, la tasa impositiva, etc., como los que se mencionan en el comentario al artículo 23 A. ... Por las mismas razones

mencionadas en los párrafos 42 a 43 *supra*, es preferible también no proponer para el método de descuento una solución expresa y uniforme en la Convención, y dejar a cada Estado en libertad de aplicar su legislación y su práctica propias. Esto es igualmente válido para los demás problemas que se tratan más adelante." [párr. 62]

"La deducción máxima se calcula normalmente como el impuesto sobre la renta neta, es decir, sobre la renta del Estado E (o S), menos las deducciones autorizadas (específicas (o proporcionales) relacionadas con esas rentas. ... Por esa razón, la deducción máxima puede ser en muchos casos inferior al impuesto efectivamente pagado en el Estado E (o S). Esto puede resultar especialmente cierto en el caso de que, por ejemplo, un residente del Estado R que perciba intereses del Estado S haya tomado prestados fondos de una tercera persona para financiar el préstamo que origine los intereses. Como los intereses debidos por esos fondos tomados en préstamo pueden compensarse con los intereses procedentes del Estado S, el importe de la renta neta sujeta a impuesto en el Estado R puede ser muy bajo, e incluso puede no existir renta neta. Este problema podría resolverse utilizando el método de descuento pleno en el Estado R, como se dice en el párrafo 48 *supra*. Otra solución consistiría en dejar exenta de impuesto esa renta en el Estado S, como se propone en el comentario relativo a los intereses de ventas a crédito o de préstamos concedidos por bancos ..." [párr. 63]

"Si un residente del Estado R obtiene rentas de diferentes categorías en el Estado S y si este último Estado, de acuerdo con su legislación fiscal, no grava más que una de esas rentas, la deducción máxima que el Estado debe conceder es normalmente igual a la parte de su impuesto que corresponda únicamente al elemento de renta gravado en el Estado S. Sin embargo, existen otras soluciones, en particular a la vista del siguiente problema más general: el hecho de que deba concederse descuento, por ejemplo para diversos elementos de renta sobre los que se perciba el impuesto en el Estado S a diferentes tasas o para las rentas

procedentes de diversos Estados, con o sin convenio, plantea la cuestión de saber si la deducción máxima o el descuento deben calcularse separadamente para cada elemento de renta o para cada país, o para todas las rentas de fuentes extranjeras con derecho a descuento en virtud de la legislación interna y de los convenios. En un sistema de 'descuento general', todas las rentas de fuentes extranjeras se suman y la suma de impuestos extranjeros se deduce del impuesto interno correspondiente al total de las rentas extranjeras." [párr. 64]

"Otros problemas pueden surgir en el caso de pérdidas. Un residente del Estado R que obtenga rentas del Estado E (o S) puede sufrir una pérdida en el Estado R, en el Estado E (o S) o en un tercer Estado. A efectos del descuento, en general, una pérdida sufrida en un Estado determinado se compensará con otras rentas procedentes del mismo Estado. La cuestión de determinar si una pérdida sufrida fuera del Estado R (por ejemplo, en un (establecimiento permanente) puede deducirse de otras rentas, provengan o no del Estado R, dependerá de la legislación interna del Estado R. Pueden plantearse aquí problemas similares a los mencionados en el comentario al artículo 23 A (párrafo 44 *supra*). Cuando las rentas totales procedan del extranjero y no exista ninguna renta en el Estado R pero sí una pérdida que no exceda de las rentas extranjeras, el impuesto exigido en el Estado R corresponderá a la renta obtenida en el Estado S, y la deducción máxima que deberá conceder el Estado R será, por consiguiente, el impuesto exigido en ese Estado R. También hay otras soluciones." [párr. 65]

"Los problemas planteados *supra* dependen, en gran medida, de la legislación y de la práctica internas y, por consiguiente, su solución debe dejarse a cada Estado. A este respecto, cabe observar que algunos Estados aplican el método de descuento de manera muy liberal. Algunos Estados estudian también o incluso han admitido ya la posibilidad de arrastrar a otros ejercicios descuentos de impuestos no utilizados. Los Estados contratantes pueden,

naturalmente modificar el artículo en sus negociaciones bilaterales, para tratar cualquiera de los problemas mencionados.” [párr. 66]

“En las llamadas situaciones de ‘infracapitalización’, la Convención modelo autoriza al Estado de la sociedad prestataria, en ciertas condiciones, a clasificar los pagos de intereses en calidad de distribución de dividendos, de acuerdo con la legislación interna; la condición esencial es que el acreedor de ese préstamo comparta efectivamente los riesgos que corre la sociedad prestataria. Ello produce dos consecuencias:

– La imposición en la fuente de esos ‘intereses’ a la tasa aplicable a los dividendos (párrafo 2 del artículo 10);

– La inclusión de esos ‘intereses’ en los beneficios imponibles de la sociedad prestamista.” [párr. 67]

“Si se cumplen los recaudos exigidos, el Estado de la residencia del prestamista estaría obligado a conceder una desgravación por doble tributación jurídica o económica de los intereses como si esos pagos fueran, en verdad, una distribución de dividendos. En ese caso, debería conceder un descuento por el impuesto efectivamente retenido sobre esos intereses en el Estado de la residencia del prestatario a la tasa aplicable a los dividendos y, además, si el prestamista es la sociedad principal de la sociedad prestataria, aplicar a esos ‘intereses’ la desgravación adicional que corresponda en virtud del régimen que aplique a las casas matrices y filiales. Esa obligación puede nacer:

a) De la redacción misma del artículo 23 de la Convención, que concede una desgravación de las rentas definidas como dividendos en el artículo 10 o de los elementos de renta de los que se ocupa el artículo 10;

b) Del contexto de la Convención, esto es, de una combinación de los artículos 9, 10, 11 y 23 y, según el caso, por medio del procedimiento de acuerdo mutuo

– Cuando los intereses se hayan considerado en el país de la residencia de la sociedad prestataria en calidad de dividendos conforme a normas que estén en consonancia con el párrafo 1 del artículo 9 o del párrafo 6 del artículo 11 y cuando el Estado de la residencia del prestamista conviene en que esa clasificación es legítima y está dispuesto a aplicar el ajuste correspondiente;

– Cuando el Estado de la residencia del prestamista aplica una normativa similar en materia de infracapitalización y considera que el pago es un dividendo en una situación recíproca, esto es, si el pago fuera hecho por una sociedad establecida en su territorio a un residente en el otro Estado contratante;

– En todos los casos en el Estado de la residencia del prestamista reconoce que fue legítimo que el Estado de la residencia del prestatario clasificara esos intereses en la categoría de dividendos." [párr. 68]

"*B. Observaciones relativas al impuesto sobre el capital*

Tal como está redactado el párrafo 1, el impuesto sobre la renta sólo puede descontarse de un impuesto idéntico y la misma norma se aplica al impuesto sobre el capital. Por consiguiente, sólo se concederá un descuento, bien a titulo de impuesto sobre el capital, bien en el impuesto sobre el capital, si los dos Estados contratantes gravan ese capital." [párr. 70]

"Dos Estados contratantes pueden convenir, en sus negociaciones bilaterales, en que un impuesto calificado de impuesto sobre el capital está estrechamente vinculado a un impuesto sobre la renta, pudiendo, por consiguiente, prever que ambos puedan descontarse recíprocamente. Hay casos en que no existirá doble imposición sobre el capital, bien porque un Estado no grave el capital, bien porque ambos Estados sólo graven el capital situado en su territorio. Es evidente que, en esos casos, la referencia al impuesto sobre

el capital podrá suprimirse. Además, los Estados quizá estimen aconsejable, cualquiera que sea la naturaleza de los impuestos comprendidos en la convención, conceder el descuento del importe total de los impuestos del Estado de la fuente o de la situación del importe total de los impuestos del Estado de la residencia. Sin embargo, cuando un convenio comprenda tanto auténticos impuestos sobre el capital como impuestos así calificados pero que sean por su naturaleza impuestos sobre la renta, los Estados quizá deseen descontar sólo estos últimos del impuesto sobre la renta. En esos casos podrán modificar el artículo propuesto con el fin de obtener ese resultado." [párr. 71]

"*C. Relaciones, en casos especiales, entre la imposición en el Estado de la fuente y el método de descuento ordinario*

En algunos casos un Estado, especialmente un país en desarrollo, puede, por razones particulares, conceder beneficios fiscales a los contribuyentes, por ejemplo, desgravaciones como incentivos a la producción industrial. Asimismo, un Estado puede exonerar de impuestos a algunas categorías de rentas, por ejemplo, a las pensiones de los inválidos de guerra." [párr. 72]

"Cuando uno de esos Estados concierte un convenio con un Estado que aplique el método de exención, la desgravación concedida al contribuyente no se ve afectada, ya que el otro Estado deberá permitir la exención con independencia de la cuantía del impuesto percibido en su caso por el Estado de la fuente (véase el párrafo 34 *supra*). Pero cuando el otro Estado aplique el método de descuento, el beneficio puede quedar anulado en la medida en que ese otro Estado deduzca sólo el importe del impuesto pagado en el Estado de la fuente. El fisco del otro Estado obtiene por esas desgravaciones una ventaja que no está pactada expresamente en el convenio." [párr. 73]

"Si los dos Estados desean que el beneficio de las desgravaciones concedidas a los contribuyentes en el Esta

do de la fuente no quede anulado, será preciso hacer una excepción al párrafo 2 del artículo 23 A o del artículo 23 B." [párr. 74]

"A esos efectos, pueden utilizarse diversas fórmulas como, por ejemplo:

a) El Estado de la residencia concede la deducción del importe del impuesto que el Estado de la fuente podría haber percibido de conformidad con su legislación general, o del importe limitado por la Convención (por ejemplo, límites de las tasas previstas en los artículos 10 y 11 para dividendos e intereses), incluso si el Estado de la fuente como país en desarrollo, ha renunciado al impuesto, en todo o en parte, en virtud de disposiciones especiales para promover su desarrollo económico;

b) En contrapartida del sacrificio tributario que hace el país en desarrollo, al reducir de manera general su impuesto en la fuente, el Estado de la residencia consiente en deducir de su propio impuesto una suma (en parte ficticia) fijada a una tasa superior;

c) El Estado de la residencia exime las rentas que se han beneficiado de incentivos fiscales en el país en desarrollo.

Los Estados contratantes son libres de buscar otras fórmulas en el curso de sus negociaciones bilaterales." [párr. 75]

"Si un Estado contratante acepta promover especialmente las inversiones en el otro Estado en desarrollo, las disposiciones citadas irán acompañadas normalmente de garantías para el inversor, es decir, que el convenio limitará las tasas impositivas que podrán fijarse en el Estado de la fuente sobre dividendos, intereses y cánones." [párr. 76]

"Por otra parte, pueden preverse restricciones temporales o plazos para la aplicación de los beneficios citados en las fórmulas *a*) y, posiblemente *c*) *supra*: el descuento ampliado (o exención) sólo podrán concederse en relación

con incentivos aplicados temporariamente en países en desarrollo o bien únicamente para las inversiones efectuadas o los contratos concertados en el porvenir (por ejemplo, a partir de la entrada en vigor del convenio), o incluso para un período determinado." [párr. 77]

"Existe, pues, un número considerable de soluciones del problema. De hecho, el efecto concreto de las disposiciones de que se trate puede variar como consecuencia de otros factores, como por ejemplo, el importe que deberá incluirse en la renta imponible en el Estado de la residencia (fórmulas *a*) y *b*) *supra*); puede tratarse de la renta neta obtenida (después de deducir el impuesto efectivamente pagado en el Estado de la fuente) o de la renta neta incrementada en un importe equivalente al impuesto efectivamente pagado en el Estado de la fuente, o al que hubiera podido exigirse de conformidad con la convención (tasas previstas en los artículos 10 y 11), o incluso al impuesto que el Estado de la Residencia consienta en deducir." [párr. 78]

"*Párrafo 2*

Este párrafo se ha añadido para permitir al Estado de la residencia conservar el derecho de tomar en consideración el importe de la renta o del capital exentos en ese Estado al calcular el impuesto aplicable al resto de las rentas o del capital. Este derecho así retenido se extiende a las rentas y el capital, que 'sólo podrán someterse a imposición' en el otro Estado. El principio de la progresividad queda así salvaguardado para el Estado de la residencia no sólo en relación con las rentas o el capital que 'podrán someterse a imposición' en el otro Estado, sino también con las rentas o el capital que 'sólo podrán someterse a imposición' en ese otro Estado. El comentario al párrafo 3 del artículo 23 A, en relación con el Estado de la fuente, se aplica también al párrafo 2 del artículo 23 B." [párr. 79]

Comentarios al capítulo VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24

NO DISCRIMINACIÓN

1. El artículo 24 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE. En 1999, la definición del término "nacionales", que había figurado antes en el presente artículo 3, como se había hecho también la Convención modelo de la OCDE. (Cf. párrafo 9 del comentario sobre el artículo 3 *supra*.)

Párrafo 1

2. Como este párrafo reproduce el párrafo 1 del artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE, resulta plenamente pertinente el comentario a este último párrafo:

> "Este párrafo establece el principio de que, en materia fiscal, se prohíbe la discriminación por motivos de nacionalidad y de que, con sujeción a la reciprocidad, los nacionales de un Estado contratante no podrán recibir en el otro Estado contratante un trato menos favorable que el que se aplique a los nacionales de este último Estado en las mismas condiciones." [párr. 1]
>
> "Es importante destacar que el principio de no discriminación, con denominaciones diferentes y ámbitos más o menos amplios, venía aplicándose en las relaciones fiscales internacionales mucho antes de la aparición, a fines del siglo XIX, de los convenios de doble imposición de tipo clásico. En muchos acuerdos de diferentes clases (convenios consulares o de establecimiento, tratados de amistad o comerciales, etc.) suscritos por los Estados, sobre todo en el siglo XIX, para reforzar o extender la protección diplomática de sus nacionales, dondequiera que residiesen aparecen cláusulas en que los dos Estados contratantes se comprometen a conceder a los nacionales del otro Estado

igualdad de trato con los propios nacionales. La incorporación ulterior de esa clase de cláusulas a los convenios de doble imposición no modificó en absoluto su razón de ser y su ámbito originales. El texto del párrafo 1 prevé que su campo de aplicación no quede limitado por el artículo 1 únicamente a los nacionales residentes de un Estado contratante, sino que se extiende, por el contrario, a todos los nacionales de cada uno de esos Estados, sean o no residentes de un Estado contratante. Dicho de otro modo, todos los nacionales de un Estado contratante tienen el derecho a invocar, frente al otro Estado contratante el beneficio de esta disposición. Esto se aplica en particular a los nacionales de Estados contratantes no residentes de ninguno de esos sino de un tercer Estado." [párr. 2]

"La expresión 'se encuentren en las mismas circunstancias' debe entenderse referida a los contribuyentes (personas físicas o jurídicas o sociedades colectivas o asociaciones) que, en relación con la aplicación de las leyes y reglamentos fiscales ordinarios, se encuentren en condiciones de hecho y de derecho similares. La expresión 'en particular respecto de la residencia' aclara que la residencia del contribuyente es uno de los factores que se han de tener en cuenta para determinar si los contribuyentes están en circunstancias similares. La expresión 'en las mismas circunstancias' sería por sí sola suficiente para determinar que un contribuyente que sea residente de un Estado contratante y otro que no sea residente de ese Estado no están en las mismas circunstancias. En verdad, si bien la expresión 'en particular respecto de la residencia' no aparecía en el proyecto de Convención de 1963 ni en la Convención modelo de 1977, los países miembros sistemáticamente han decidido, al aplicar e interpretar la frase 'en las mismas circunstancias', que se debe tener en cuenta la residencia del contribuyente. Sin embargo, al revisar la Convención modelo, el Comité de Asuntos Fiscales estimó que una mención específica de la residencia de los contribuyentes sería una aclaración útil, pues evitaría toda posible duda en

cuanto a la interpretación que debía darse a las palabras 'en las mismas circunstancias' a este respecto." [párr. 3]

"Al aplicar el párrafo 1, por lo tanto, la cuestión subyacente es la de saber si dos personas que sean residentes del mismo Estado son tratadas de manera diferente sólo por el hecho de poseer una nacionalidad diferente. En consecuencia, si un Estado contratante, al conceder una desgravación fiscal por razón de la situación familiar, distingue entre sus propios nacionales según residan o no en su propio territorio, no podrá ser obligado a conceder a los nacionales del otro Estado que no residan en su territorio el mismo trato que dé a sus nacionales residentes, pero se compromete a concederles el mismo trato del que se beneficien sus nacionales que residen en el otro Estado. Análogamente, el párrafo 1 no se aplica cuando un nacional de un Estado contratante (el Estado R), que es también residente del Estado R, está sujeto a una imposición menos favorable en el otro Estado contratante (el Estado S) que un nacional del Estado S residente en un tercer Estado (por ejemplo, de resultas de la aplicación de disposiciones encaminadas a desincentivar el uso de refugios fiscales), pues estas dos personas no están en las mismas circunstancias respecto de su residencia." [párr. 4]

"De igual modo, las disposiciones del párrafo 1 no pueden interpretarse en el sentido de que obliguen a un Estado que conceda ventaja fiscales especiales a sus propios órganos o servicios públicos, como tales, a extender esos privilegios a los órganos y servicios públicos del otro Estado." [párr. 5]

"Tampoco pueden interpretarse en el sentido de que obliguen a un Estado que conceda ventajas fiscales especiales a instituciones privadas sin fines de lucro que realicen actividades de bien público, que son propias de ese Estado a extender las mismas ventajas a instituciones similares cuyas actividades no redunden en beneficio de ese Estado." [párr. 6]

"En el primer caso, las inmunidades fiscales que un Estado concede a sus propios órganos y servicios públicos se justifican porque esos órganos y servicios constituyen partes integrantes del Estado y su situación no puede compararse nunca a la de los órganos y servicios públicos del otro Estado. Sin embargo, no se pretende aplicar esa reserva a empresas de Estado dedicadas a actividades lucrativas. En la medida en que éstas puedan asimilarse a las empresas industriales y comerciales privadas les serán de aplicación las disposiciones del párrafo 1." [párr. 7]

"En el segundo caso, las ventajas fiscales que un Estado conceda a algunas instituciones privadas sin fin lucrativo se justifican claramente por la propia naturaleza de la actividad ejercida por esas instituciones y por los beneficios que ese Estado y sus nacionales obtienen de esas actividades." [párr. 8]

"Por otra parte, el párrafo 1 se ha redactado deliberadamente en forma negativa. Al establecer que los nacionales de un Estado contratante no podrán ser sometidos en el otro Estado contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales de ese otro Estado contratante que se encuentren en las mismas circunstancias, el párrafo tiene la misma fuerza obligatoria que si ordenase a los Estados contratantes conceder el mismo trato a sus respectivos nacionales. Pero como la finalidad esencial de la cláusula es prohibir que un Estado discrimine en contra de los nacionales del otro, nada se opone a que el primer Estado, por sus propias razones o para cumplir una cláusula especial de un convenio de doble imposición, como, concretamente, que la imposición de los beneficios de los establecimientos permanentes se haga por el método de contabilidad separada, conceda ciertas ventajas o facilidades a los extranjeros de que no dispongan sus propios nacionales. Tal como está redactado, el párrafo 1 no lo prohíbe." [párr. 9]

"Con sujeción a esa observación, las palabras '... no estarán sujetas ... a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos ...' significan que la imposición aplicada a nacionales y extranjeros que se encuentren en las mismas circunstancias debe ser la misma en lo que se refiere tanto a la base impositiva como a la liquidación, su tasa debe ser la misma y, por último, las formalidades de su exacción (declaración, pago, plazos establecidos, etc.) no deben ser más gravosas para los extranjeros que para los nacionales." [párr. 10]

"En vista del vínculo jurídico creado entre la sociedad y el Estado con arreglo a cuyo derecho se ha constituido y que, desde ciertos puntos de vista, se asemeja mucho a la nacionalidad de las personas físicas, parece apropiado no tratar a las personas jurídicas, las sociedades colectivas y las asociaciones en una cláusula especial y, en cambio, asimilarlas a las personas físicas al amparo del párrafo 1. Este resultado se obtiene por conducto de la definición del término 'nacionales' en el apartado *f*) del párrafo 1 del artículo 3." [párr. 11]

Párrafo 2

3. Como este párrafo reproduce el párrafo 2 del artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE, resulta plenamente pertinente el comentario a este último párrafo, que dice así:

"El 28 de septiembre de 1954 algunos Estados concertaron en Nueva York una Convención sobre el Estatuto de los Apátridas. El artículo 29 de dicha Convención prescribe que éstos deben recibir el trato de nacionales. Entre los firmantes de la Convención se encuentran varios países miembros de la OCDE." [párr. 12]

"No obstante, hay que reconocer que las disposiciones del párrafo 2 permiten, en un convenio bilateral, extender el trato de los nacionales a los apátridas que, por encontrarse en alguno de los casos previstos en el párrafo 2 del artículo 1 de la citada Convención de 28 de septiembre de 1954, no están amparados por ésta. Tal es principal

mente el caso, por un lado, de las personas que, en el momento de la firma de esa Convención, recibían protección o asistencia de un órgano u organismo de las Naciones Unidas distinto del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Refugiados, y, por el otro, de las personas residentes de un país titulares de los derechos y obligaciones inherentes a la posesión de la nacionalidad de ese país." [párr. 13]

"La finalidad del párrafo 2 es limitar el alcance de la cláusula de igualdad de trato con los nacionales de un Estado contratante exclusivamente a los apátridas residentes de ese Estado o del otro Estado contratante." [párr. 14]

"Al excluir así a los apátridas no residentes en ninguno de los Estados contratantes, esa cláusula evita que esas personas reciban en un Estado un trato más favorable que los nacionales del otro Estado." [párr. 15]

"Sin embargo, si los Estados consideran aconsejable en sus relaciones bilaterales extender la aplicación del párrafo 2 a todos los apátridas, sean o no residentes de un Estado contratante, de manera que esas personas disfruten en todos los casos del trato más favorable concedido a los nacionales del Estado de que se trate, bastará para ello con adoptar el texto siguiente, que no requiere la condición de residente en un Estado contratante:

> 'No obstante las disposiciones del artículo 1, los apátridas no estarán sujetos en un Estado contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales de ese Estado que se encuentren en las mismas circunstancias.'" [párr. 16]

"Es posible que, en el porvenir, algunos Estados se opongan a las disposiciones del párrafo 2 como excesivamente liberales, en la medida en que autorizan a los apátridas residentes de un Estado a reclamar igualdad de trato no sólo en el otro Estado, sino también en su Estado de resi

dencia, beneficiándose así en particular, en este último Estado, de las disposiciones de los convenios de doble imposición concertados con terceros Estados. Si esos Estados desean evitar esta última consecuencia, tendrán que modificar el párrafo 2 de la forma siguiente:

> 'Los apátridas residentes de un Estado contratante no estarán sujetos en el otro Estado contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos a obligaciones conexas que estuvieren o pudieren estar sujetos a los nacionales de ese Estado que se encuentren en las mismas circunstancias.'" [párr. 17]

"Finalmente, debe entenderse que la definición de 'apátrida' utilizada a efectos de esta cláusula sólo puede ser la establecida en el párrafo 1 del artículo 1 de la Convención de 28 de septiembre de 1954, que lo define como 'persona que no sea considerada como nacional suyo por ningún Estado, conforme a su legislación'." [párr. 18]

Párrafo 3

4. Como este párrafo reproduce el párrafo 3 del artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE, resulta plenamente pertinente el comentario a este último párrafo:

"En sentido estricto, este párrafo tiende a evitar las discriminaciones que no se basa en la nacionalidad, sino en el lugar de situación de una empresa. Interesa, por tanto, cualquiera que sea su nacionalidad, a todos los residentes de un Estado contratante que tengan un establecimiento permanente en el otro Estado contratante." [párr. 19]

"Parece necesario aclarar ante todo que la redacción de la primera oración del párrafo 4 debe interpretarse en el sentido de que no constituye discriminación gravar, por razones de orden práctico, a los no residentes de manera distinta que a los residentes, siempre que ello no se traduzca en una imposición más gravosa para los primeros que para los segundos. En la forma negativa en que se ha redactado

esa disposición, lo único que cuenta es el resultado, permitiéndose adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en que se exija." [párr. 20]

"Según los términos de la primera oración del párrafo 3, los impuestos que graven un establecimiento permanente no podrán ser menos favorables en el Estado de que se trate que los aplicables a las empresas de ese Estado que se dediquen a las mismas actividades. El objeto de esta disposición es suprimir toda discriminación en el trato de los establecimientos permanentes en comparación con las empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividades, en relación con los impuestos basados en actividades industriales y comerciales, y especialmente con los impuestos sobre los beneficios de las empresas." [párr. 21]

"Sin embargo, la segunda oración del párrafo 3 especifica las condiciones para aplicar el principio de igualdad de trato establecido en la primera oración a las personas físicas residentes de un Estado contratante que tengan un establecimiento permanente en el otro Estado. Pretende esencialmente garantizar que esas personas no obtengan ventajas superiores a las de los residentes mediante exenciones personales y desgravaciones por cargas familiares, tanto en el Estado del que sean residentes, por aplicación de la ley interna, como en el otro Estado, en virtud del principio de igualdad de trato. En consecuencia, deja al Estado en que esté situado el establecimiento permanente la facultad de conceder o no a las personas interesadas desgravaciones y rebajas personales en la proporción que guarde el importe de los beneficios del establecimiento permanente con la renta mundial sometida a imposición en el otro Estado." [párr. 22]

"En cuanto a la primera oración, la experiencia ha demostrado que es muy difícil definir de modo claro y completo el contenido del principio de igualdad de trato, poniéndose de manifiesto profundas diferencias de opinión a propósito de las múltiples consecuencias de ese principio. El principal motivo de esas dificultades parece residir en la

naturaleza misma del establecimiento permanente, que no es una entidad jurídica distinta, sino sólo una parte de una empresa que time su oficina central en otro Estado. La situación del establecimiento permanente es diferente de la de una empresa nacional, que constituye una unidad cuyas actividades, con sus consecuencias fiscales, pueden quedar plenamente dentro de la competencia del Estado donde aquélla tenga su oficina principal. A continuación se examinan las consecuencias de la cláusula de igualdad de trato, al estudiar diversos aspectos de la exacción tributaria." [párr. 23]

"A. Determinación del impuesto

En relación con la base de determinación del impuesto, el principio de igualdad de trato implica normalmente las siguientes consecuencias:

a) Debe concederse a los establecimientos permanentes la misma facultad que la legislación fiscal autoriza, en general, a las empresas residentes de deducir del beneficio imponible las cargas de explotación, además de la de imputar al establecimiento permanente una parte de los gastos generales de la oficina principal de la empresa. Esas deducciones deben permitirse sin otras restricciones que las impuestas también a las empresas residentes.

b) Deben concederse a los establecimientos permanentes las mismas facilidades en materia de amortizaciones y reservas. Esos establecimientos deben poder beneficiarse sin restricciones no sólo del régimen de amortización concedido normalmente a las empresas (amortización lineal y decreciente), sino también de los regímenes especiales existentes en algunos países (amortizaciones masivas, aceleradas, etc.). Tratándose de reservas, hay que destacar que a menudo se autorizan para fines distintos de la compensación —de conformidad con los principios de la contabilidad comercial— de depreciaciones de elementos de activo, de gastos o de pérdidas no realizados aún pero probables en un futuro próximo. Así, en algunos países las empresas

pueden constituir, deduciéndolas de los beneficios imponibles, previsiones o 'reservas' de inversión. Cuando tengan ese derecho todas las empresas, o todas las empresas de un sector de actividad determinado, normalmente deberán tenerlo también, en las mismas condiciones, las empresas no residentes respecto de sus establecimientos permanentes situados en el Estado de que se trate, en la medida en que las actividades a que correspondan esas previsiones o reservas sean imponibles en ese Estado.

c) Se debe conceder también a los establecimientos permanentes la facultad otorgada en la mayoría de los países a las empresas residentes de trasladar un déficit de explotación comprobado al cierre de un ejercicio a los resultados de ejercicios siguientes o anteriores dentro de cierto plazo (por ejemplo, cinco años). No es necesario precisar que, en el caso de establecimientos permanentes, el déficit por trasladar será el resultante de sus propias actividades comerciales, tal como aparezca en su contabilidad separada de esas actividades.

d) Deben aplicarse además a los establecimientos permanentes las mismas reglas que a las empresas residentes en lo que se refiere al gravamen de las ganancias de capital obtenidas de la enajenación de elementos de activo durante la explotación o al final de ésta." [párr. 24]

"Aunque las reglas generales mencionadas rara vez plantean dificultades en relación con el principio de no discriminación, no sucede siempre lo mismo con los incentivos fiscales que la mayoría de los países, enfrentados con problemas como la descentralización industrial, el desarrollo de regiones económicamente atrasadas o la promoción de nuevas actividades necesarias para la expansión de la economía, han introducido para facilitar la solución de esos problemas por medio de exenciones, reducciones u otras ventajas fiscales concedidas a las empresas para inversiones que se ajusten a los objetivos oficiales." [párr. 25]

"Como esas medidas se orientan a objetivos directamente vinculados con la actividad económica propia del

Estado de que se trate, es legítimo extender el beneficio a los establecimientos permanentes de las empresas de otro Estado, que tenga con el primero un convenio de doble imposición que contenga las disposiciones del artículo 24, una vez que se les ha reconocido el derecho de ejercer una actividad industrial o comercial en ese Estado en virtud de su legislación o de un acuerdo internacional (tratado de comercio, de establecimiento, etc.) concertado entre los dos Estados." [párr. 26]

"Hay que observar, sin embargo, que aunque las empresas no residentes pueden reclamar en el Estado de que se trate esas ventajas fiscales deben cumplir los mismos requisitos y condiciones que las empresas residentes. Por lo tanto, se les pueden denegar esas ventajas si sus establecimientos permanentes no están en condiciones de cumplir los requisitos y condiciones especiales determinantes de la concesión de aquéllas, o rehúsan sujetarse a esos requisitos y condiciones." [párr. 27]

"Finalmente, huelga decir que las empresas no residentes no tienen derecho a los beneficios fiscales vinculados a actividades cuyo ejercicio esté estrictamente reservado, por razones de interés nacional, defensa nacional, protección de la economía nacional, etc., a empresas nacionales ya que las empresas no residentes no pueden ejercer esas actividades." [párr. 28]

"B. Régimen especial de los dividendos percibidos por participaciones de los establecimientos permanentes

En muchos países hay reglas especiales para el gravamen de los dividendos distribuidos entre sociedades (régimen de filiales y sociedades principales, privilegio Schachtel, regla '*non bis in idem'*) . La cuestión que se suscita es determinar si ese régimen debe, por aplicación de las disposiciones del párrafo 3, beneficiar igualmente a los establecimientos permanentes respecto de los dividendos de las participaciones que integren su activo." [párr. 29]

"En este punto las opiniones difieren. Algunos Estados estiman que ese régimen especial debe extenderse a los establecimientos permanentes. Consideran que ese régimen se ha establecido para evitar la doble imposición de los beneficios obtenidos por una filial y distribuidos a una sociedad principal. En principio, el impuesto sobre los beneficios debería exigirse una sola vez, de la filial que ejerza las actividades que generen los beneficios imponibles. La sociedad principal deberá ser eximida del impuesto sobre esos beneficios cuando los reciba de su filial, o de acuerdo con el método de descuento indirecto, beneficiarse de una reducción que corresponda a la imposición soportada por la filial. Cuando un establecimiento permanente posea acciones a título de inversión directa, el mismo principio implica que ese establecimiento permanente que percibía los dividendos deberá beneficiarse igualmente del régimen especial, ya que el impuesto sobre los beneficios se habrá exigido ya a la filial. Por otra parte, es difícilmente concebible, dentro de esta lógica, que sea el Estado donde esté situada la oficina principal de la sociedad principal el que deba evitar la doble imposición ocasionada por un nuevo gravamen en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente. El Estado de la sociedad principal, en el que no se ha ejercido ninguna de las actividades generadoras de los beneficios sometidos a doble imposición, eximirá normalmente esos beneficios o los gravará con un impuesto insuficiente para tolerar un doble descuento (es decir, del impuesto sobre los beneficios exigido de la filial y del exigido del establecimiento permanente). Todo esto presupone que las acciones poseídas por el establecimiento permanente están vinculadas efectivamente con sus actividades. Además, otra condición inexcusable es que los beneficios con cargo a los cuales se distribuyan los dividendos hayan sido efectivamente gravados por un impuesto sobre tales beneficios." [párr. 30]

"Otros Estados, por el contrario, consideran que la asimilación de los establecimientos permanentes a sus propias empresas no implica la obligación de conceder a

aquéllos esos regímenes especiales. Justifican su posición con varias razones. La finalidad de esos regímenes especiales es evitar la doble imposición económica de los dividendos, y corresponde al Estado de residencia de la sociedad beneficiaria y no al Estado del establecimiento permanente soportar la carga de esos regímenes, ya que aquél es el más interesado en el objetivo perseguido. Otra razón aducida es la distribución de los ingresos fiscales entre los Estados. La pérdida de rentas fiscales que la aplicación de esos regímenes especiales implica para un Estado se compensa en parte por la imposición sobre los dividendos cuando los redistribuye la sociedad principal beneficiaria de esos regímenes (impuesto sobre los dividendos retenido en la fuente, impuestos del accionista). El Estado que aplique esos regímenes a los establecimientos permanentes no tendrá esa contrapartida. Otro argumento es que, cuando la aplicación de esos regímenes se subordine a una redistribución de los dividendos, su extensión a los establecimientos permanentes no se justificaría, porque, en tal caso, el establecimiento permanente, que es sólo una parte de una sociedad de otro Estado y que no distribuye dividendos, tendrá un régimen más favorable que una sociedad residente. En fin, los Estados que opinan que el párrafo 3 no entraña la obligación de extender esos regímenes a los establecimientos permanentes aducen el riesgo de que las sociedades de un Estado puedan transferir sus participaciones en sociedades de otro Estado a sus establecimientos permanentes en ese otro Estado, con el único fin de beneficiarse de ese régimen." [párr. 31]

"La realidad es que puede haber razones muy fundadas para que la posesión y gestión de la participación se efectúe por un establecimiento permanente y no por la oficina principal de la empresa, a saber:

– Razones de necesidad derivadas principalmente de una obligación legal o reglamentaria que exija a los establecimientos bancarios y financieros y a las compañías de seguros mantener en depósito en los países en que ejercen sus actividades cierta cantidad de

valores, especialmente de acciones, en garantía del cumplimiento de sus obligaciones;

– Razones de oportunidad, cuando esas participaciones sean de sociedades que mantengan relaciones comerciales con el establecimiento permanente o cuyas oficinas centrales estén situadas en el mismo país que éste;

– Simples razones de comodidad de acuerdo con la tendencia actual de las grandes empresas a la desconcentración de sus tareas de gestión." [párr. 32]

"A la vista de estas divergencias, así como de la existencia de las situaciones descritas, convendría que los Estados precisasen la interpretación que dan a la primera oración del párrafo 3 al concertar convenios bilaterales. Si lo desean, pueden explicar su posición o modificarla en relación con su práctica anterior, ya sea en un protocolo o bien en cualquier otro documento anexo al convenio." [párr. 33]

"En ese documento podría también preverse una solución para la objeción mencionada *supra*, según la cual la extensión en un Estado A del régimen de participaciones a los establecimientos permanentes de sociedades residentes de otro Estado B favorecería indebidamente a esas sociedades en comparación con las demás sociedades residentes del mismo Estado y cuyas oficinas principales poseen las participaciones en el capital de sociedades residentes del Estado A, en la medida en que mientras los dividendos correspondientes a esas participaciones pueden ser repatriados por las primeras sin retención en la fuente, ésta se haría en los dividendos distribuidos a las segundas a las tasas del 5 o del 15%, según los casos. La neutralidad impositiva y la igualdad de las cargas fiscales entre establecimientos permanentes y filiales, preconizadas por los Estados interesados, podrían asegurarse adaptando, en el convenio bilateral entre los Estados A y B, las disposiciones de los párrafos 2 y 4 del artículo 10, de manera que pudiera retenerse

en el Estado A el impuesto en la fuente sobre los dividendos pagados por las sociedades residentes de ese Estado a establecimientos permanentes de sociedades residentes del Estado B, en las mismas condiciones que si hubieran sido recibidas directamente por éstas, es decir, por las oficinas principales de estas últimas sociedades, a las siguientes tasas:

– El 5 % en el caso de una participación de por lo menos un 25%;

– El 15 % en los demás casos." [párr. 34]

[Cabe señalar que el párrafo 2 del artículo 10 de la Convención modelo de las Naciones Unidas difiere de los términos citados *supra*.]

"En el supuesto de que los dividendos pagados a los establecimientos permanentes no pudieran gravarse en la fuente del Estado respectivo, por falta de disposiciones apropiadas de su legislación interna, podría concederse a esos establecimientos permanentes el régimen de distribución de dividendos entre sociedades, a condición de limitar su aplicación de tal manera que el impuesto percibido por el Estado de la fuente de los dividendos fuese el mismo que si los dividendos fuesen recibidos por un establecimiento permanente de una sociedad residente del otro Estado o directamente por esa sociedad." [párr. 35]

"C. Estructura y tasa del impuesto

En los países en que las empresas, principalmente las sociedades, están sujetas por sus beneficios a un impuesto propio, las disposiciones del párrafo 3 originan, en relación con la tasa aplicable a los establecimientos permanentes, problemas especialmente difíciles y delicados, debidos también al hecho de que el establecimiento es sólo parte de una entidad jurídica no sometida a la jurisdicción del Estado donde el establecimiento está situado." [párr. 36]

"Cuando el gravamen de los beneficios obtenidos por sociedades residentes de un Estado se calcule con arreglo a

una escala de tasas progresivas, esa misma escala, en principio, deberá aplicarse a los establecimientos permanentes situados en ese Estado. Si el Estado del establecimiento permanente tiene en cuenta los resultados de toda la sociedad a la que pertenece ese establecimiento permanente, al aplicar la escala de tasas progresivas, no parece que esa regla vaya en contra del principio de igualdad de trato ya que, las sociedades residentes están, de hecho, sometidas al mismo régimen ... Los Estados que graven de esta manera a sus propias sociedades podrán, por lo tanto, precisar el régimen aplicable a los establecimientos permanentes en sus convenios bilaterales." [párr. 37]

"Cuando un régimen de imposición basado en una escala progresiva incluye una regla según la cual se aplicará una tasa mínima a los establecimientos permanentes, no puede decirse a priori que esta norma sea incompatible con el principio de igualdad de trato. Los beneficios de toda la empresa a que pertenece el establecimiento permanente deben tenerse en cuenta para determinar la tasa aplicable según la escala progresiva. Sólo si la tasa mínima es más elevada no se respetarán las disposiciones de la primera oración del párrafo 3." [párr. 38]

"Sin embargo, aunque los beneficios de toda la empresa a la que pertenezca el establecimiento permanente se tengan en cuenta al aplicar una escala progresiva o una tasa mínima ello no debe contradecir el principio de empresa distinta y separada, según el cual los beneficios del establecimiento permanente deben determinarse de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 7. El importe mínimo del impuesto exigido en el Estado en que se encuentre situado el establecimiento permanente es, pues, el que se debería si éste fuese una empresa distinta y separada, con independencia de los beneficios de la totalidad de la empresa a la que pertenece. El Estado en que se encuentre el establecimiento permanente puede, por consiguiente, aplicar legítimamente la escala progresiva en vigor para las empresas residentes sólo a los beneficios del establecimiento permanente, sin tener en cuenta los beneficios de la

totalidad de la empresa cuando éstos sean inferiores a los del establecimiento permanente. Ese Estado podría igualmente gravar los beneficios del establecimiento permanente a una tasa mínima, siempre que esa misma tasa se aplicase también a las empresas residentes, aunque tener en cuenta los beneficios de la totalidad de la empresa a la que pertenece el establecimiento permanente produjese una imposición inferior o nula." [párr. 39]

"En lo que se refiere al sistema de doble tasa en el impuesto sobre las sociedades, hay que señalar en primer lugar como hecho relevante que la mayoría de los países miembros de la OCDE que han adoptado este sistema no se consideran obligados por las disposiciones del párrafo 3 a aplicar sus normas a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes. Esta posición se basa principalmente en el argumento de que la doble tasa es sólo un elemento, entre otros (en particular una retención en la fuente sobre las rentas distribuidas) de un sistema de imposición de los beneficios y de los dividendos de las sociedades que debe considerarse en conjunto y, por consiguiente, por razones jurídicas y técnicas, es sólo de aplicación interna. El Estado donde está situado el establecimiento permanente podrá reivindicar el derecho de no gravar esos beneficios a tasas reducidas, porque en general no gravará los dividendos distribuidos por la sociedad a que pertenezca el establecimiento permanente. Además, los Estados que han adoptado un sistema de doble tasa tienen normalmente otros objetivos de política económica, como el desarrollo del mercado financiero, para lo cual alientan a las sociedades residentes a distribuir dividendos. La aplicación de la tasa reducida a los beneficios de los establecimientos permanentes no serviría en modo alguno al objetivo perseguido, ya que la sociedad que distribuyera los dividendos no es residente del Estado de que se trata." [párr. 40]

"Esta opinión, no obstante, es discutida. Los Estados favorables a la extensión del sistema de la doble tasa impositiva a los establecimientos permanentes alegan que este sistema, cuya característica esencial es una técnica especial

de imposición de los beneficios que las empresas constituidas en sociedades obtienen de sus actividades, destinada a permitir una eliminación inmediata de la doble imposición sobre los beneficios distribuidos, debe aplicarse a los establecimientos permanentes en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. Se reconoce, en general, que esos convenios se traducen necesariamente, por el juego de sus disposiciones, en cierta integración de los sistemas fiscales de los Estados contratantes. Por ello, se puede concebir perfectamente que los beneficios obtenidos en un Estado A por un establecimiento permanente de una sociedad residente del otro Estado B sean gravados en el Estado A según el sistema de la doble tasa. Como regla práctica, el impuesto podría calcularse en ese caso a la tasa reducida (aplicable a los beneficios distribuidos) sobre una parte de los beneficios de ese establecimiento, que corresponda a la proporción entre los beneficios distribuidos por la sociedad a la que pertenece y los beneficios totales de ésta, y a una tasa más elevada sobre el resto. Por supuesto, los dos Estados contratantes tendrían que consultarse e intercambiar todas las informaciones necesarias para la aplicación práctica de esta solución. Lo mismo sucede con los sistemas en que una sociedad puede deducir de su renta imponible los beneficios distribuidos." [párr. 41]

"Con respecto al sistema de imputación ('*avoir fiscal*' o descuento impositivo), parece dudoso, por lo menos en una interpretación literal de las disposiciones del párrafo 3, que deba extenderse a las sociedades no residentes por los dividendos pagados con cargo a beneficios obtenidos por sus establecimientos permanentes. De hecho, sus efectos, aunque idénticos a los del sistema de doble tasa, no son inmediatos, puesto que se producen sólo en el momento de la imposición personal del accionista. Sin embargo, desde un punto de vista puramente económico y financiero, puede concebirse que esos beneficios se traten como los de una sociedad distinta en el Estado A, donde se encuentra el establecimiento permanente de una sociedad residente del Estado B, y que en la medida en que son distribuidos, dan

derecho al '*avoir fiscal*' o descuento impositivo. Más aún, para evitar toda discriminación es preciso que esa medida haya sido ya concedida a los accionistas de sociedades residentes del Estado A que sean residentes del Estado B. En la práctica, convendría naturalmente que los dos Estados interesados conviniesen las condiciones y el procedimiento para conceder el '*avoir fiscal*' o descuento impositivo a los accionistas de las sociedades residentes del Estado B, residentes de uno a otro Estado." [párr. 42]

"Los Estados contratantes que se encuentren con los problemas expuestos *supra* podrán resolverlos en sus negociaciones bilaterales, teniendo en cuenta sus propias circunstancias." [párr. 43]

"D. Retención en la fuente sobre dividendos, intereses y cánones percibidos por un establecimiento permanente

Los dividendos, intereses o cánones percibidos por un establecimiento permanente se rigen, en virtud de las normas del párrafo 4 de los artículos 10 y 11 y del párrafo [4] del artículo 12, respectivamente, por las disposiciones del artículo 7, y en consecuencia —sin perjuicio de las observaciones hechas en el párrafo 34 *supra* en lo relativo a los dividendos de participaciones de establecimientos permanentes— quedan comprendidos en los beneficios imponibles de esos establecimientos permanentes. (Cf. párrafo 35 del comentario sobre el artículo 7.)" [párr. 44]

"Según los respectivos comentarios a las disposiciones mencionadas de los artículos 10, 11 y 12 ... esas disposiciones dispensan al Estado de la fuente de los dividendos, intereses o cánones percibidos por el establecimiento permanente de la obligación de aplicar cualquier limitación prevista en esos artículos, lo que implica —y ésta es la interpretación generalmente aceptada— que no afectan al derecho del Estado de la fuente donde el establecimiento permanente está situado a aplicar su retención a tasas íntegras." [párr. 45]

"Aunque este enfoque no plantea problemas respecto de las disposiciones del párrafo 3 del artículo 24, en los casos de países en que la retención en la fuente se efectúa sobre todas esas rentas, independientemente de que se paguen a residentes (se autoriza a los establecimientos permanentes, como empresas residentes, a imputar esa retención al impuesto sobre los beneficios debido en virtud del artículo 7) como no residentes (con sujeción a las limitaciones previstas en los artículos 10, 11 y 12), otra cosa sucede cuando la retención se aplica exclusivamente a las rentas pagadas a los no residentes." [párr. 46]

"De hecho, en este último caso la percepción de la retención parece difícilmente conciliable con el principio resultante del párrafo 3, según el cual los establecimientos permanentes deben ser tratados, para el gravamen de las rentas procedentes de su actividad o normalmente relacionadas con ella —como se reconoce para los dividendos, intereses y cánones comprendidos en el párrafo 4 de los artículos 10 y 11 y en el párrafo [4] del artículo 12—, como empresas residentes y, por consiguiente, deben ser sometidos exclusivamente al impuesto sobre los beneficios en relación con esas rentas." [párr. 47]

"En todo caso, corresponde a los Estados contratantes que encuentren esta dificultad, resolverla en sus negociaciones bilaterales, teniendo en cuenta sus circunstancias particulares." [párr. 48]

"E. Descuento de impuestos extranjeros

En un contexto análogo, cuando rentas de fuente extranjera son percibidas por un establecimiento permanente e integradas en sus beneficios imponibles, se podrá conceder a tal establecimiento, en virtud del mismo principio, el descuento de los impuestos extranjeros soportados por esas rentas cuando la legislación interna conceda ese descuento a las empresas residentes." [párr. 49]

"Si en el Estado contratante (A) en que esté situado un establecimiento permanente de una empresa del otro

Estado contratante (B) el descuento de los impuestos exigidos en un tercer Estado (C) sólo puede efectuarse en virtud de un convenio, se plantea la cuestión más general de la extensión a los establecimientos permanentes de los beneficios de convenios concertados con terceros Estados ...” [párr. 50]

“F. Extensión a los establecimientos permanentes de los beneficios de los convenios de doble tributación concertados con terceros Estados

Cuando el establecimiento permanente en un Estado contratante de una empresa residente de otro Estado contratante recibe dividendos, intereses o cánones de un tercer Estado, se plantea la cuestión de saber si el Estado contratante en que esté situado el establecimiento permanente debe dar un descuento —y en qué medida— por el impuesto que no se pueda recuperar del tercer Estado.” [párr. 51]

“Existe acuerdo en que en estas situaciones se plantea un caso de doble tributación y que debe encontrarse un método de desgravación. La mayoría de los países miembros puede conceder un descuento impositivo en estos casos con arreglo a su propio derecho o al amparo del párrafo 3. Los Estados que no puedan otorgar un descuento impositivo de esa manera o que deseen aclarar la situación acaso quieran suplementar la disposición en sus acuerdos fiscales con el Estado contratante del cual sea residente la empresa mediante un texto que autorice al Estado en el que esté situado el establecimiento permanente a otorgar un descuento por la responsabilidad tributaria en el Estado en el cual se origina la renta por una cuantía que no ha de ser superior a la cuantía que las empresas residentes en el Estado contratante en el que esté situado el establecimiento permanente puedan reclamar al amparo de la convención del Estado contratante con el tercer Estado. Si el impuesto que no se pueda recuperar al amparo de la convención entre el tercer Estado y el Estado de residencia de la empresa que tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante es de cuantía inferior a la que de acuerdo con la

convención entre el tercer Estado y el Estado contratante en el que esté situado el establecimiento permanente, el descuento sólo se otorgará por la menor cuantía de impuesto cobrada en el tercer Estado. Este resultado se obtendría mediante la adición de las siguientes palabras a la primera oración del párrafo 3:

> 'Cuando un establecimiento permanente en un Estado contratante de una empresa del otro Estado contratante recibe dividendos, intereses o cánones de un tercer Estado, y el derecho o el bien respecto de los cuales se paguen los dividendos, intereses o cánones esté efectivamente vinculado con ese establecimiento permanente, el primer Estado concederá un descuento impositivo por el impuesto pagado en el tercer Estado sobre los dividendos, intereses o cánones, según el caso, mediante la aplicación de la tasa tributaria pactada en la Convención con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital entre el Estado del cual la empresa sea residente y el tercer Estado. Sin embargo, la cuantía del descuento no podrá exceder de la cuantía que una empresa que sea residente del primer Estado pueda reclamar al amparo de la convención sobre la renta y el capital de ese Estado con el tercer Estado.'" [párr. 52]

"Cuando un establecimiento permanente situado en un Estado contratante de una empresa de otro Estado contratante (el Estado de residencia) recibe dividendos, intereses o cánones de un tercer Estado (el Estado de la fuente) y, de acuerdo con el procedimiento convenido por el Estado de la residencia y el Estado de la fuente, el Estado de la fuente exige la presentación de un certificado de domicilio para la aplicación del impuesto de retención a la tasa estipulada en la convención entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia, dicho certificado deberá ser expedido por este último Estado. Aunque el procedimiento puede ser útil cuando el Estado de la residencia usa el método del descuento, aparentemente de nada sirve cuando el Estado usa el método de exención, pues la renta del tercer Esta

do no está sujeta a imposición en el Estado de residencia de la empresa. Por otro lado, el Estado en el que el establecimiento permanente está situado podría beneficiarse de su intervención en el procedimiento de certificación, pues este procedimiento ha de generar una información útil para la verificación de cuentas. Otra cuestión que se plantea en los casos triangulares es la del abuso. Si el Estado contratante del que la empresa es residente exonera del impuesto a los beneficios del establecimiento permanente situado en el otro Estado contratante, se corre el riesgo de que la empresa transfiera bienes como acciones, obligaciones o patentes a establecimientos permanentes situados en Estados que ofrecen un régimen fiscal muy favorable y, en ciertas circunstancias, podría ocurrir que las rentas resultantes escaparan totalmente a la fiscalidad en los tres Estados. Para impedir esas prácticas, que se pueden considerar abusivas, se puede incluir en la convención entre el Estado del que la empresa sea residente y el tercer Estado (el Estado de la fuente) una cláusula con arreglo a la cual una empresa podrá acogerse a los beneficios de la convención únicamente si la renta obtenida por el establecimiento permanente situado en el otro Estado está sujeta a la imposición corriente en el Estado del establecimiento permanente." [párr. 53]

"Además del caso triangular típico que se examina, se plantean otros casos triangulares, particularmente cuando el Estado de la empresa es también el Estado del que procede la renta imputable al establecimiento permanente en el otro Estado (véase también el párrafo 5 del comentario sobre el artículo 21). Los Estados pueden dirimir estos asuntos en sus negociaciones bilaterales." [párr. 54]

Párrafo 4

5. Como este párrafo reproduce el párrafo 4 del artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE, resulta plenamente pertinente el comentario a ese párrafo:

"Este párrafo tiende a evitar una forma particular de discriminación resultante de que en algunos países la de

ducción de intereses, cánones y otros gastos, permitida sin reservas cuando el beneficiario es un residente, se limita o prohíbe incluso cuando no es residente. La misma situación puede darse en el ámbito del impuesto sobre el capital en relación con las deudas contraídas con un no residente. Sin embargo, los Estados contratantes, en sus convenios bilaterales, podrán modificar esa disposición para evitar que sea utilizada con fines de evasión fiscal." [párr. 55]

"El párrafo 4 no prohíbe que el país del prestatario considere los intereses como dividendos conforme a su normativa nacional sobre infracapitalización en la medida en que ésta sea compatible con lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 9 o el párrafo 6 del artículo 11. Sin embargo, ese trato está prohibido por el párrafo 4 si se deriva de normas que no sean compatibles con dichos artículos y que sólo se apliquen a acreedores no residentes (con exclusión de los acreedores residentes)." [párr. 56]

6. Durante el debate del párrafo 4 por el Grupo de Expertos se planteó la cuestión de si ese párrafo podía incluirse adecuadamente en un acuerdo fiscal entre países desarrollados y países en desarrollo. Se sugirió que el párrafo no sería aceptable para los países que, para deducir los pagos efectuados en el extranjero por sociedades de propiedad extranjera, imponían como condición que el beneficiario fuese gravado en esos países. Después de un prolongado debate, el Grupo estimó que las circunstancias especiales mencionadas *supra* no debían servir de base para unos artículos del acuerdo que tuviesen una aplicación amplia, pero que en los casos en que probablemente plantearan un problema deberían examinarse en las negociaciones bilaterales.

Párrafo 5

7. Como este párrafo reproduce el párrafo 5 del artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE, resulta plenamente pertinente el comentario a este último párrafo:

"Este párrafo prohíbe a un Estado contratante tratar de manera menos favorable a una empresa cuyo capital sea total o parcialmente, directa o indirectamente, poseído o

controlado por uno o varios residentes del otro Estado contratante. Esta disposición y la discriminación que prohíbe se refieren sólo a la imposición de las empresas y no a la de las personas que posean o controlen el capital de esas empresas. Su objeto, por lo tanto, es asegurar el mismo trato a los residentes de un mismo Estado y no someter los capitales extranjeros en manos de socios colectivos o accionistas a un régimen idéntico al que se aplique a los capitales nacionales." [párr. 57]

"El párrafo 5, aunque es pertinente en principio a la cuestión de la infracapitalización, está redactado en términos tan generales que debe relegarse a segundo lugar en relación con disposiciones más específicas de la Convención. En consecuencia, el párrafo 4 (que remite al párrafo 1 del artículo 9 y al párrafo 6 del artículo 11) tiene prelación sobre este párrafo en relación con la deducción de intereses." [párr. 58]

"En el caso de las investigaciones de precios de transferencia, casi todos los Estados miembros consideran que no habría discriminación en el sentido del artículo cuando se exijan requisitos adicionales de información que sean más estrictos que los requisitos comunes o incluso cuando se invierta la carga de la prueba." [párr. 59]

8. Durante el debate por el Grupo del párrafo 5, algunos miembros de países en desarrollo propusieron que las medidas especiales aplicables a las empresas propiedad de extranjeros no se interpretaran como una discriminación prohibida, siempre que se tratase a todas esas empresas de la misma forma; agregaron que ese cambio representaba un notable alejamiento del principio general de gravar a los contribuyentes extranjeros en igualdad de condiciones con los nacionales, pero que los problemas del cumplimiento eficaz de las normas fiscales cuando se trataba de empresas extranjeras y la delicada situación política de esas empresas en los países en desarrollo justificaban tal alejamiento. Por lo tanto, propusieron que el párrafo 5 del artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE se modificara de la forma siguiente:

> "5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no estarán sujetas en el primer Estado a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieran sujetas otras empresas análogas, *cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por residentes de terceros países*."

Luego subrayaron que el cambio que proponían en el párrafo 5 había sido incluido en varios acuerdos fiscales de los que eran partes países desarrollados. Algunos miembros de países desarrollados indicaron que esa propuesta limitaría en la práctica el efecto del artículo sobre no discriminación a la eliminación de la discriminación entre las empresas propiedad de no residentes, pero dejaría la puerta abierta a la discriminación contra las empresas propiedad de no residentes como categoría.

9. Varios miembros de países desarrollados hicieron reservas al cambio propuesto, y señalaron que consideraban el artículo sobre no discriminación de la Convención modelo de la OCDE como el alma de este instrumento. Recordaron luego que los antecedentes de ese artículo de la Convención actual de la OCDE se remontaban al siglo XIX, y opinaron que, si se modificaba ese principio fundamental, se introduciría un cambio significativo en las relaciones fiscales internacionales en general. Además, como el cambio propuesto se debía en parte a problemas de cumplimiento de las normas fiscales cuando se trataba de empresas de propiedad extranjera (principalmente en relación con la fijación de precios de transferencia), sugirieron que esas cuestiones se regularan en otras partes más apropiadas del acuerdo, por ejemplo, el artículo 9 sobre empresas asociadas.

10. Algunos miembros de países en desarrollo indicaron que, aunque reconocían la vital importancia y la necesidad del artículo sobre no discriminación, algunos países quizá desearan modificar algunos párrafos de ese artículo en sus negociaciones bilaterales. Se sugirió, por ejemplo, que por las dificultades que presentaba la determinación de lo que constituían cantidades

razonables en el caso de los pagos de transferencia por concepto de regalías, honorarios de asistencia técnica, gastos de la oficina central, etc., un país quizá quisiera denegar las deducciones de esos pagos o calcular la cuantía de la deducción de conformidad con su ley interna, cuando esos pagos fueran hechos por una empresa situada en su territorio a una sociedad extranjera controladora, bien fuese esta última residente del otro Estado contratante o de un tercer país. Otro ejemplo citado fue el de un país que concediera privilegios fiscales con vistas a alcanzar ciertos objetivos nacionales y que quizá quisiera condicionar la concesión de esas preferencias fiscales a la existencia de un porcentaje determinado de propiedad nacional en la empresa de que se tratase. El Grupo reconoció que situaciones especiales como las mencionadas a título de ejemplo deberían resolverse en negociaciones bilaterales.

Párrafo 6

11. Como este párrafo reproduce el párrafo 6 del artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE, resulta plenamente pertinente el comentario a este último párrafo, que dice así:

> "Este párrafo declara que el campo de aplicación del artículo no queda limitado por las disposiciones del artículo 2. Por consiguiente, el artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza y denominación, exigidos por el Estado, sus subdivisiones políticas o administraciones locales, o en su nombre." [párr. 60]

Artículo 25

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 25 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE con un cambio de fondo, consistente en la adición de las oraciones segunda y tercera en el párrafo 4.

2. El procedimiento de acuerdo mutuo time por objeto no sólo proporcionar un medio de resolver las cuestiones relativas a la interpretación y la aplicación de la Convención, sino también ofrecer: *a*) un foro en el que los residentes de los Estados interesados puedan reclamar contra las medidas que no sean conforme con la Convención, y *b*) un mecanismo para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención. Debe quedar en claro que el procedimiento de acuerdo mutuo se aplica en relación con todos los artículos de la Convención y, en particular, el artículo 7 sobre beneficios de las empresas, el artículo 9 sobre empresas asociadas, el artículo 11 sobre intereses, el artículo 12 sobre cánones o regalías y el artículo 23 sobre métodos para eliminar la doble tributación. Sin embargo, algunos países quizá tengan que modificar esa atribución de poderes a sus autoridades competentes, de conformidad con su legislación interna.

Párrafos 1 y 2

3. Estos párrafos reproducen todo el texto de los párrafos 1 y 2 del artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE. El Grupo decidió, sin embargo, que podría dejarse a las negociaciones bilaterales la fijación de otro plazo. En consecuencia, resultan pertinentes los siguientes pasajes del comentario a los párrafos 1 y 2 del artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE:

> "Las reglas establecidas en los párrafos 1 y 2 prevén la eliminación, en un caso particular, de la imposición no conforme con la Convención. Como es sabido, los contribuyentes tienen en tal caso la posibilidad de interponer recurso ante la jurisdicción fiscal, inmediatamente o una vez denegada su reclamación por las autoridades fiscales. Cuando la imposición no conforme a la Convención resulte de una aplicación incorrecta de ésta en los dos Estados, los contribuyentes deberán litigar en cada Estado, con todos los inconvenientes a incertidumbres que entraña tal situación. Por esa razón, el párrafo 1 faculta a los contribuyentes interesados, sin perjuicio de su derecho a interponer los recursos legales ordinarios, a utilizar un procedimiento denominado de acuerdo mutuo, porque tiende, en su segunda fase a resolver el litigio amigablemente, es decir, por

acuerdo entre las autoridades competentes; la primera fase del procedimiento se desarrolla únicamente en el Estado de la residencia (salvo en el caso de que el procedimiento para la aplicación del párrafo 1 del artículo 24 lo inicie el contribuyente en el Estado del que sea nacional) desde la interposición de la reclamación hasta su resolución por la autoridad competente." [párr. 6]

"En todo caso, este procedimiento es evidentemente un procedimiento especial no perteneciente al derecho interno. Ello determina que sólo pueda iniciarse en los casos previstos en el párrafo 1, es decir, en los supuestos en que se haya exigido o vaya a exigirse un gravamen en contra de las disposiciones de la Convención. Así, cuando la imposición se haya establecido en contra de la Convención y del derecho interno a la vez, el procedimiento de acuerdo mutuo no se justifica más que en la medida en que la Convención resulte afectada, a menos que exista un vínculo entre las reglas de la Convención y las de derecho interno aplicadas incorrectamente." [párr. 7]

"En la práctica, el procedimiento se aplica en los casos —con mucho, lo más numerosos— en que la medida adoptada entrañe una doble imposición, que precisamente la Convención pretende evitar. Pueden mencionarse entre los más comunes los siguientes:

- Las cuestiones referentes a la atribución a un establecimiento permanente de una parte de los gastos de dirección y de administración generales de la empresa, por aplicación del párrafo 3 del artículo 7;
- La imposición en el Estado del deudor, en el caso de que existan relaciones especiales entre el deudor y el propietario-beneficiario, de la parte sobrante de intereses y cánones, por aplicación de las disposiciones del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo [6] del artículo 12;
- Los casos de aplicación de la legislación relativa a la infracapitalización cuando al Estado de la sociedad

deudora ha considerado los intereses como dividendos, en la medida en que ese trato se base en cláusulas de una convención que correspondan, por ejemplo, al artículo 9 o al párrafo 6 del artículo 11;

– Los casos en que la falta de información sobre la situación real del contribuyente determine una aplicación incorrecta de la Convención especialmente en lo que se refiere a la determinación de la residencia (párrafo 2 del artículo 4), la existencia de un establecimiento permanente (artículo 5) o el carácter temporario de los servicios prestados por un empleado (párrafo 2 del artículo 15).” [párr. 8]

“El artículo 25 establece también un régimen para que las autoridades competentes puedan celebrar consultas con la mira de resolver, en el contexto de los problemas de fijación de precios de transferencia, no sólo los problemas de doble tributación jurídica, sino también los de doble tributación económica, y en particular los derivados de la inclusión de los beneficios de empresas asociadas en virtud del párrafo 1 del artículo 9; los ajustes correlativos que se han de hacer por imperio del párrafo 2 del mismo artículo quedan, pues, abarcados por el procedimiento de acuerdo mutuo, tanto respecto de determinar si están bien fundados como de determinar su cuantía.” [párr. 9]

“En verdad, ello estará implícito en el texto del párrafo 2 del artículo 9 cuando la convención bilateral de que se trate contenga una cláusula de ese tipo. Cuando la convención bilateral no contenga normas similares a las del párrafo 2 del artículo 9 (como suele ocurrir cuando se trata de acuerdos suscritos antes de 1977), el mero hecho de que los Estados contratantes hayan insertado en la convención el artículo 9, limitado al texto del párrafo 1 —que por lo común sólo confirma en forma general normas similares estatuidas en la legislación nacional—, indica que hubo intención de que la convención abarcara la cuestión de la doble tributación económica. De resultas de ello, muchos países miembros consideran que la doble tributación

económica que se deriva de ajustes a los beneficios en razón de la fijación de precios de transferencia no está en consonancia —por lo menos— con el espíritu de la Convención y cae dentro del ámbito del procedimiento de acuerdo mutuo establecido en el artículo 25. Los Estados que no comparten esa opinión, sin embargo, encuentran en la práctica la forma de mitigar la doble tributación económica que en la mayoría de los casos involucran a sociedades de buena fe que se acogen a las disposiciones de su derecho nacional." [párr. 10]

"El procedimiento de mutuo acuerdo es también aplicable, aun sin que se produzca una doble imposición contraria a la Convención, cuando el gravamen controvertido se oponga directamente a alguna regla de la Convención. Tal es el caso de que un Estado grave una renta determinada, y la Convención, en relación con esa renta, atribuya al otro Estado un derecho exclusivo de imposición, aun en el supuesto de que éste no pueda ejercerlo a causa de una laguna en su legislación interna. Otro caso se refiere a las personas que, siendo nacionales de un Estado contratante, pero residentes del otro, estén sometidas en este último Estado a un trato fiscal discriminatorio según las disposiciones del párrafo 1 del artículo 24." [párr. 11]

"Debe observarse que el procedimiento de acuerdo mutuo, a diferencia del procedimiento de recurso del derecho interno, puede ser iniciado por un contribuyente sin esperar a que la imposición que considera no conforme con la Convención haya sido liquidada o se le haya notificado. Para que pueda iniciar ese procedimiento es preciso y basta con que considere que las 'medidas adoptadas por uno o ambos Estados' supondrán una imposición, y que esa imposición constituye un riesgo no sólo posible, sino probable. Esas medidas comprenden todos los actos o decisiones de índole legislativa o reglamentaria, de carácter general o particular, que tengan como consecuencia directa y necesaria la exigencia de un gravamen a cargo del recurrente, contrario a las disposiciones de la Convención." [párr. 12]

"Para que las reclamaciones formuladas en virtud del párrafo 1 sean admisibles deben reunir un doble requisito, expresamente señalado en el párrafo: deben presentarse, en principio, a la autoridad competente del Estado de residencia del contribuyente (salvo en el caso en que el procedimiento lo inicie el contribuyente en el Estado del que sea nacional, por aplicación del párrafo 1 del artículo 24) y dentro de un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que tenga por consecuencia una imposición no conforme con la Convención. La Convención no establece reglas especiales en cuanto a la forma de las reclamaciones. Las autoridades competentes pueden prescribir los procedimientos especiales que juzguen apropiados. Si esos procedimientos no se han especificado, las reclamaciones podrán presentarse de la misma manera que las de carácter fiscal ante las autoridades del Estado de que se trate." [párr. 13]

"La obligación del contribuyente de dirigirse a la autoridad competente del Estado del que sea residente (salvo cuando el procedimiento lo inicie el contribuyente en el Estado del que sea nacional, por aplicación del párrafo 1 del artículo 24) es de aplicación general, con independencia de que la imposición en litigio se haya exigido en éste o en el otro Estado y de que haya producido o no una doble imposición. Si, con posterioridad a la medida o imposición discutidas, el contribuyente cambia su residencia al otro Estado contratante, deberá dirigir su reclamación, sin embargo, a la autoridad competente del Estado del que era residente durante el año correspondiente a la imposición que fue o iba a ser exigida." [párr. 14]

"Sin embargo, en el caso ya indicado de que una persona, nacional de un Estado pero residente del otro, considere que ha sido objeto en este último Estado de medidas o gravámenes discriminatorios según el párrafo 1 del artículo 24, parece más indicado, por razones evidentes y como excepción a la regla general enunciada *supra*, que presente su reclamación ante la autoridad competente del Estado contratante del que sea nacional. Por último, es a la misma autoridad com

petente a la que debe presentar la reclamación una persona que, sin ser residente de un Estado contratante, sea nacional de un Estado contratante y cuyo caso quede comprendido en el párrafo 1 del artículo 24." [párr. 15]

"Por otro lado, los Estados contratantes que lo estimen preferible podrán conceder a los contribuyentes la opción de presentar sus reclamaciones a la autoridad competente de uno u otro Estado. En ese caso, el párrafo 1 debería modificarse así:

> '1. Cuando una persona considere que se halla o se hallará sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención como consecuencia de medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes, podrá, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente de cualquiera de los dos Estados. E1 caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de la Convención'." [párr. 16]

"El plazo de tres años establecido en la segunda oración del párrafo 1 para la presentación de las reclamaciones trata de proteger a las administraciones contra las reclamaciones tardías. Ese plazo debe considerarse como mínimo de suerte que los Estados contratantes pueden estipular en sus convenios bilaterales un plazo más largo en favor de los contribuyentes, por ejemplo, por analogía especialmente con los plazos previstos en sus respectivas reglamentaciones internas en materia de convenios fiscales. Esos Estados pueden omitir la segunda oración del párrafo 1 si consideran que sus respectivos reglamentos internos son aplicables de pleno derecho a esas reclamaciones y tienen consecuencias más favorables para los contribuyentes interesados, ya sea porque establecen plazos más amplios o porque no fijan plazo alguno para presentar las reclamaciones." [párr. 17]

"La disposición que fija el cómputo del plazo de tres años a partir del día de la 'primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención' debe interpretarse de la manera más favorable para el contribuyente. Así, incluso en la hipótesis de que esa imposición deba exigirse directamente en ejecución de una decisión o medida administrativas de aplicación general, sólo a partir de la notificación de la medida individual que determine el gravamen concreto se empieza a contar el plazo, es decir, en la interpretación más favorable, desde el acto de imposición propiamente dicho, materializado por la notificación de una liquidación, una demanda oficial u otro medio cualquiera de recaudación o exigencia del impuesto. Si el impuesto ha sido retenido en la fuente, el plazo comienza a correr a partir del pago de la renta; sin embargo, si el contribuyente prueba que no tuvo conocimiento de esa retención hasta una fecha posterior, el plazo empieza a contarse desde esta última fecha. Por otro lado, cuando la imposición no conforme con la Convención resulte del efecto combinado de decisiones o medidas tomadas en los dos Estados contratantes, el plazo correrá sólo desde la primera notificación de la decisión o medida más reciente." [párr. 18]

"En relación con el procedimiento propiamente dicho, es necesario examinar brevemente las dos fases distintas en que se divide ..." [párr. 19]

"En su primera fase, que se inicia con la presentación de la reclamación del contribuyente, el procedimiento se desarrolla exclusivamente en el plano de las relaciones entre él y las autoridades competentes del Estado de la residencia (excepto en el caso en que el procedimiento lo inicie el contribuyente en el Estado del que sea nacional, por aplicación del párrafo 1 del artículo 24). Las disposiciones del párrafo 1 reconocen al contribuyente interesado el derecho de dirigirse a la autoridad competente del Estado del que sea residente, haya o no agotado los recursos que cada uno de los dos Estados le otorgue en su derecho interno. Por otra parte, esa autoridad competente debe ponderar la justi

ficación de la reclamación y, si la estima justificada, resolverla en una de las dos formas previstas en el párrafo 2." [párr. 20]

"Si la autoridad competente debidamente requerida estima justificada la reclamación y considera que la imposición impugnada se debe en todo o parte a medidas adoptadas en el Estado de residencia del contribuyente, debe dar satisfacción al reclamante cuanto antes procediendo a realizar los ajustes o desgravaciones que estime justificados. En este caso, la cuestión puede resolverse sin recurrir al procedimiento de acuerdo mutuo. Por otro lado, puede estimarse de utilidad intercambiar puntos de vista a informaciones con las autoridades competentes del otro Estado contratante para confirmar, por ejemplo, una interpretación determinada de la Convención." [párr. 21]

"Si, por el contrario, esa autoridad competente estima que la imposición impugnada se debe, en todo o en parte, a una medida adoptada en el otro Estado, tiene el deber y la obligación —como claramente se desprende de los términos del párrafo 2— de incoar el procedimiento de acuerdo mutuo propiamente dicho. Es importante que la autoridad en cuestión cumpla esta obligación lo antes posible, especialmente en los casos en que se han ajustado los beneficios de empresas asociadas de resultas de ajustes en la fijación de precios de transferencia." [párr. 22]

"El contribuyente tiene derecho, en virtud del párrafo 1, a someter su caso a la autoridad competente del Estado del que sea residente, haya o no presentado demanda o recurso contencioso de conformidad con el derecho interno de ese Estado. Si el recurso está pendiente de resolución, la autoridad competente del Estado de la residencia, sin esperar a la decisión judicial definitiva, debe determinar si considera el caso apropiado para el procedimiento de acuerdo mutuo. Si opta por esta solución, debe precisar si está en condiciones de llegar a una solución satisfactoria o si el caso debe someterse a la autoridad competente del otro Estado contratante. La petición de un contribuyente de poner en marcha el procedi

miento de acuerdo mutuo no se debe desestimar sin razón fundada." [párr. 23]

"Si la reclamación se ha resuelto definitivamente por un tribunal del Estado de la residencia, el contribuyente puede, no obstante, presentar o proseguir su reclamación con arreglo al procedimiento de acuerdo mutuo. En algunos Estados, la autoridad competente puede llegar a una solución satisfactoria distinta de la decisión judicial. En otros, la autoridad competente queda vinculada por esa decisión, pero puede someter el caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, solicitando que adopte medidas para evitar la doble imposición." [párr. 24]

"En su segunda fase —que se inicia con los contactos de la autoridad competente a la que el contribuyente ha recurrido con la del otro Estado— el procedimiento se desarrolla en el plano de las relaciones entre los Estados como si hubiera habido una ratificación por parte del Estado que ha recibido la reclamación. Pero, aunque ese procedimiento es indudablemente un procedimiento interestatal, pueden suscitarse las siguientes cuestiones:

– Si, como sugieren el título del artículo y los términos utilizados en la primera oración de su párrafo 2, se trata sólo de un simple procedimiento de acuerdo mutuo o constituye la ejecución de un '*pactum de contrahendo*' que impone a las partes una simple obligación de negociar, pero no la de llegar a un acuerdo;

– O si, por el contrario, debe considerarse (naturalmente suponiendo que se desarrolle en el marco de una comisión mixta) como un procedimiento jurisdiccional que impone a las partes la obligación de resolver el litigio." [párr. 25]

"El párrafo 2 supone, sin duda, la obligación de negociar, pero en lo que se refiere a llegar a un acuerdo mutuo por ese procedimiento, las autoridades competentes sólo están obligadas a hacer cuanto esté en su mano, pero no a

lograr un resultado. Sin embargo, los Estados contratantes podrían comprometerse más ampliamente conviniendo en que el procedimiento de acuerdo mutuo y, sobre todo, las deliberaciones de la comisión mixta, deban conducir a la solución del litigio. Esta regla podría resultar de una modificación del párrafo 2 o de una interpretación incluida en un protocolo o canje de cartas anexos a la convención." [párr. 26]

"En la búsqueda de un acuerdo mutuo, las autoridades competentes deben ante todo, naturalmente, precisar su posición a la luz de las normas de sus respectivas legislaciones fiscales y de las disposiciones de la Convención que les obligan tanto a ellas como a los contribuyentes. En el caso en que la aplicación estricta de esas normas o disposiciones impida todo acuerdo, puede admitirse razonablemente que las autoridades competentes tienen, como en el caso del arbitraje internacional, la posibilidad de acudir a título subsidiario a la equidad para dar satisfacción al contribuyente." [párr. 27]

"La última oración del párrafo 2 tiene por objeto permitir a los países cuyo derecho interno prevé plazos de rectificación y devolución impositivos aplicar el acuerdo a pesar de la existencia de esos plazos. Sin embargo, esta disposición no impide a los Estados que, por motivos constitucionales u otras razones jurídicas, no puedan alterar los plazos establecidos en su derecho interno, que hagan figurar en el mismo acuerdo mutuo plazos en armonía con su propia legislación sobre prescripción. Es posible que, en casos extremos, un Estado contratante prefiera no llegar a un acuerdo mutuo cuya aplicación exigiría hacer caso omiso de los plazos de prescripción previstos por su derecho interno. Independientemente de los plazos, la aplicación de un acuerdo puede tropezar con otros obstáculos como 'las decisiones judiciales definitivas'. Los Estados contratantes pueden convenir libremente las disposiciones oportunas para eliminar esos obstáculos. En lo que se refiere a la aplicación práctica del procedimiento, se recomienda, en general, que las administraciones fiscales hagan todo lo posible para

que el procedimiento de acuerdo mutuo no se vea en ningún caso frustrado por demoras operacionales o, cuando haya plazos, por el efecto combinado de las demoras operacionales y los plazos." [párr. 28]

"El Comité de Asuntos Fiscales formuló diversas recomendaciones sobre los problemas que planteaban los ajustes de los beneficios como consecuencia de ajustes en la fijación de los precios de transferencia (aplicación de los párrafos 1 y 2 del artículo 9) y las dificultades que entrañaba la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo a esas situaciones:

a) Las autoridades fiscales deben notificar a los contribuyentes lo antes posible de su intención de efectuar un ajuste en la fijación de precios de transferencia (y, cuando la fecha de esa notificación sea importante, deben velar por que se haga una notificación oficial lo antes posible), pues es particularmente útil velar por que haya un contacto lo más amplio posible entre el fisco y los contribuyentes de la misma jurisdicción y, entre fronteras nacionales, entre las empresas asociadas y las autoridades fiscales interesadas respecto de todos los asuntos pertinentes.

b) Las autoridades competentes deben comunicarse entre sí respecto de estos asuntos, de la manera más flexible que sea posible, ya sea por escrito, por teléfono, personalmente o en conferencias, según el medio que se considere más apropiado, y deben tratar de establecer los arbitrios más eficaces para resolver los problemas pertinentes. Se debe propiciar el recurso a las disposiciones del artículo 26 sobre el intercambio de información a fin de ayudar a la autoridad competente a compilar un caudal apropiado de información que pueda servir de base a una decisión.

c) En el curso de una actuación de mutuo acuerdo sobre asuntos relacionados con la fijación de precios de transferencia, los contribuyentes deben tener todas las oportunidades que sean razonables para presentar los hechos y los argumentos pertinentes a las autoridades competentes, verbalmente y por escrito." [párr. 29]

"En lo que se refiere al procedimiento de acuerdo mutuo en general, el Comité recomendó lo siguiente:

a) Las formalidades para incoar y sustanciar las actuaciones de acuerdo mutuo se deben reducir al mínimo y se deben eliminar todas las formalidades innecesarias.

b) Las actuaciones de acuerdo mutuo deben decidirse por sus propios méritos y no teniendo en cuenta la conveniencia de equilibrar los resultados obtenidos en otras instancias.

c) Las autoridades competentes deben, cuando corresponda, formular y dar a conocer las reglas, directrices y procedimientos nacionales relativos al recurso al procedimiento de acuerdo mutuo." [párr. 30]

"Por último, puede suceder que se llegue a un acuerdo mutuo con respecto a un contribuyente aunque se encuentre todavía pendiente una reclamación contenciosa interpuesta por ese contribuyente, por el mismo motivo, ante la jurisdicción competente de uno u otro Estado contratante. En tal caso no habría razón para rechazar la demanda de un contribuyente de aplazar su aceptación de la solución convenida en el procedimiento de acuerdo mutuo hasta que el tribunal haya resuelto sobre el recurso pendiente. Por otra parte, hay que tener en cuenta la preocupación de la autoridad competente para evitar toda divergencia o contradicción entre la decisión judicial y el acuerdo mutuo, con las dificultades o riesgo de abuso que ello podría suponer. En definitiva, parece normal que la ejecución de un acuerdo mutuo esté subordinada:

– A la aceptación de ese acuerdo mutuo por el contribuyente; y

– Al desistimiento por éste de su demanda legal en relación con los puntos resueltos en el procedimiento de acuerdo mutuo." [párr. 31]

Párrafo 3

4. Este párrafo reproduce el párrafo 3 del artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE. Por consiguiente, resulta pertinente el comentario a este último párrafo:

> "La primera oración de este párrafo invita y faculta a las autoridades competentes a resolver, si es posible, las dificultades de interpretación o aplicación de la Convención, de común acuerdo. Se trata, esencialmente de dificultades de índole general referentes, o que pueden referirse, a una categoría de contribuyentes, aun en el caso de que se hayan suscitado con ocasión de un caso particular incluido normalmente en el procedimiento definido en los párrafos 1 y 2." [párr. 32]
>
> "Esta disposición permite resolver las dificultades originadas por la aplicación de la Convención. Tales dificultades no son sólo las de orden práctico, que podrían surgir en relación con la instauración y funcionamiento de los procedimientos de desgravación de los impuestos deducidos de dividendos, intereses y cánones en el Estado contratante de donde provienen, sino todas aquellas que podrían perjudicar o impedir la aplicación normal de las cláusulas de la Convención, tal como las hayan concebido sus negociadores, y cuya solución no dependa de un acuerdo previo sobre la interpretación de la Convención." [párr. 33]
>
> "En virtud de esta disposición las autoridades competentes pueden en particular:
>
> – Completar, o aclarar el sentido de un término definido en la Convención de manera incompleta o ambigua, para evitar cualquier dificultad;
>
> – Resolver las dificultades que puedan surgir de un nuevo régimen impositivo establecido en un Estado contratante, cuando la legislación de éste haya cambiado sin alterar el equilibrio ni afectar a la sustancia de la Convención;

– Determinar si, y en qué condiciones, los intereses podrán ser considerados como dividendos en virtud de las normas de infracapitalización en el país del prestatario y dar lugar a desgravación por doble tributación en el país de residencia del prestamista de la misma forma que los dividendos (por ejemplo, la desgravación conforme a un régimen para sociedades principales y filiales cuando la cláusula de desgravación figure en el acuerdo bilateral pertinente)." [párr. 34]

"El párrafo 3 atribuye a las 'autoridades competentes de los Estados contratantes', es decir, generalmente, a los Ministros de Hacienda o a sus representantes autorizados encargados normalmente de aplicar la Convención, la facultad de resolver por medio de un acuerdo mutuo las dificultades que puedan surgir de la interpretación de la Convención. Sin embargo, no hay que olvidar que, según el derecho interno de los Estados contratantes, no corresponde sólo a la 'autoridad competente' designada de la Convención, sino también a otras autoridades (Ministerio de Relaciones Exteriores, tribunales) el interpretar los tratados y acuerdos internacionales, y que incluso, a veces, esa posibilidad se reserva exclusivamente a esas autoridades." [párr. 35]

"Los acuerdos mutuos que resuelvan las dificultades generales de interpretación o aplicación vinculan a las administraciones mientras las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar ese acuerdo mutuo." [párr. 36]

"La segunda oración del párrafo 3 permite a las autoridades competentes tratar también los casos de doble imposición no previstos en las disposiciones de la Convención. A este respecto, presenta especial interés el caso de un residente de un tercer Estado que tenga un establecimiento permanente en cada uno de los Estados contratantes. Naturalmente, sería conveniente que el procedimiento de acuerdo mutuo pudiese eliminar efectivamente la doble imposición que pueda producirse en ese supuesto. No obs

tante, debe exceptuarse el caso de los Estados contratantes cuyo derecho interno impida que el convenio se complete en aquellos puntos no tratados expresamente en él o al menos, de modo implícito; en ese caso, el convenio sólo podrá completarse por un protocolo sujeto, como el convenio mismo, a ratificación o aprobación." [párr. 37]

Párrafo 4

5. Este párrafo consta de tres oraciones, la primera de las cuales reproduce la primera oración del párrafo 4 del artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE, en tanto que la segunda y la tercera oraciones no figuran en esa Convención modelo. En la primera oración, las palabras "incluso mediante una comisión mixta compuesta por ellas mismas o sus representantes" se añadieron en 1999 después de las palabras "comunicarse entre sí directamente" y antes de las palabras "para llegar a los acuerdos", de modo de armonizar la disposición con la disposición pertinente de la Convención modelo de la OCDE. El comentario de la OCDE sobre ese párrafo es pertinente:

> "Determina primero que las autoridades podrán comunicarse entre sí directamente. Por lo tanto, no sería necesario recurrir a la vía diplomática." [párr. 39]
>
> "Las autoridades competentes podrán comunicarse entre sí por carta, telefax, teléfono, reuniones directas u otros medios que consideren convenientes. Podrán, si así lo desean, establecer oficialmente una comisión mixta con ese fin." [párr. 40]
>
> "En cuanto a la comisión mixta, el párrafo 4 deja librado a las autoridades competentes de los Estados contratantes determinar el número de miembros y el reglamento de este órgano." [párr. 41]
>
> "Sin embargo, si bien pueden evitar todo formalismo en la materia, los Estados contratantes tienen la obligación de dar a los contribuyentes cuyos asuntos se presenten ante la comisión conforme al párrafo 2 ciertas garantías esenciales, a saber:

– El derecho a presentar exposiciones verbales o por escrito, en persona o por medio de un representante;

– El derecho al patrocinio jurídico." [párr. 42]

6. Con respecto a este párrafo, deben subrayarse los siguientes elementos esenciales en relación con las asignaciones de ingresos y gastos, incluida la fijación de precios de transferencia:

En primer lugar, las transacciones entre entidades vinculadas deberán regirse por la norma de la independencia; en consecuencia, si las autoridades fiscales de un país parte en el acuerdo consideran que una asignación real se aparta de esa norma, podrán volver a determinar los beneficios imponibles;

En segundo lugar, los contribuyentes tienen derecho a invocar el procedimiento de acuerdo mutuo cuando consideren que tal medida por parte de una o de ambas autoridades fiscales, en relación con esa nueva determinación es contraria a la norma de la independencia;

Por último, la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo se delega en las autoridades competentes de los países partes en el acuerdo, con facultades adecuadas para asegurar su plena aplicación y con la esperanza de que esa aplicación permita que el procedimiento de acuerdo mutuo sea un instrumento eficaz para alcanzar la finalidad del acuerdo. Esa delegación incluye el establecimiento de plazos dentro de los cuales las partes interesadas deben presentar las cuestiones a la autoridad competente apropiada y, por consiguiente, hace innecesaria la última oración del párrafo 1 del artículo 25 de la OCDE, que trata de ese aspecto, excepto para aquellos países cuya legislación interna requiera la inserción de la oración.

7. A fin de ayudar a las autoridades competentes en la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo, el Grupo de Expertos examinó algunos arreglos posibles. El Grupo subrayó que esos arreglos no pretendían ser exhaustivos y podrían ampliarse como conviniera a la luz de la experiencia.

8. A este respecto, es pertinente señalar a la atención el apartado c) del informe del Grupo ad hoc de Expertos sobre coopera

ción internacional en cuestiones de tributación sobre la labor realizada en su Séptima Reunión, celebrada en 1995, a saber:

> "Con respecto a la solución de diferencias: lograr una mayor cooperación debiera ser la meta del Grupo ad hoc de Expertos y de otras instituciones multinacionales. La resolución de las controversias relativas a la fijación de precios de transferencia puede acrecentar la inversión internacional, pues dará a los inversores la garantía de que no estarán sujetos a doble tributación debido a una imposición arbitraria e incorrecta de precios de transferencia por los diferentes países. Hasta ahora, la mayor parte de los países se han rehusado a ceder su autoridad a un arbitraje ajeno a su propia jurisdicción formal. Se propone que se realice un estudio de la experiencia de esas actuaciones de arbitraje, donde estén autorizadas. Acaso sea apropiado en el futuro que el Grupo ad hoc de Expertos comience un estudio de los enfoques bilaterales o multilaterales de la solución de controversias (arbitraje obligatorio o voluntario o mediación). Actualmente, los países pueden considerar, en sus negociaciones bilaterales, una cláusula compromisoria u otras disposiciones sobre solución de controversias en el contexto del artículo sobre el procedimiento de acuerdo mutuo."

9. Sería instructivo examinar la interacción del procedimiento de acuerdo mutuo y el mecanismo de solución de controversias que se examina en los párrafos 44.1 a 44.7 de la Convención modelo de la OCDE que se reproduce seguidamente:

> "**Interacción del procedimiento de acuerdo mutuo y el mecanismo de solución de diferencias previsto en el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios**:
>
> La aplicación del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS), que entró en vigor el 1° de enero de 1995 y que ha sido suscrito por todos los países miembros, plantea algunas cuestiones especiales en relación con el procedimiento de acuerdo mutuo." [párr. 44.1]
>
> "El párrafo 3 del artículo XXII del AGCS dispone que las diferencias relativas a la aplicación del artículo

XVII, una norma de trato nacional, no podrán ser examinadas en el marco de los mecanismos de solución de diferencias previstos en los artículos XXII y XXIII del Acuerdo si la medida controvertida está 'comprendida en el ámbito de un acuerdo internacional entre [los Miembros] destinado a evitar la doble imposición' (por ejemplo, una convención fiscal). En caso de desacuerdo en cuanto a que la medida esté o no 'comprendida en el ámbito' de tal acuerdo entre ambos Miembros, el párrafo 3 dispone que cualquiera de los Miembros partes en la diferencia podrá plantear esta cuestión ante el Consejo del Comercio de Servicios, que someterá la cuestión a arbitraje vinculante. La nota al pie de página del párrafo 3, sin embargo, contiene la importante excepción de que si la diferencia se refiere a acuerdos destinados a evitar la doble imposición 'vigentes en la fecha de entrada en vigor' del AGCS, esa cuestión 'únicamente podrá plantearse ante el Consejo del Comercio de Servicios con el consentimiento de ambas partes en tal acuerdo." [párr. 44.2]

"El párrafo plantea dos problemas especiales respecto de los acuerdos fiscales." [párr. 44.3]

"Primero, la nota al pie de página de ese párrafo se refiere a un régimen diferente para los acuerdos fiscales concertados antes y después de la entrada en vigor del AGCS, decisión que bien podría considerarse inapropiada, en particular cuando un acuerdo vigente al tiempo de la entrada en vigor del AGCS se renegocia ulteriormente o cuando se concierta un protocolo después de esa fecha en relación con un acuerdo vigente en esa fecha." [párr. 44.4]

"Segundo, las palabras 'esté comprendida en el ámbito' son ambiguas, como lo indica la inclusión del párrafo 3 del artículo XXII del AGCS tanto de un procedimiento de arbitraje como de una cláusula que exime a las convenciones preexistentes de su aplicación a fin de resolver los desacuerdos relativos a su significado. Aunque parece

evidente que un país no podrá sostener de buena fe[19] que una medida relacionada con un impuesto al cual no se le aplique ninguna disposición de un acuerdo fiscal está comprendida en el ámbito de dicho acuerdo, no se advierte con claridad si la frase comprende todas las medidas que se relacionan con los impuestos que estén abarcadas por todas las disposiciones del acuerdo fiscal o sólo por algunas de ellas." [párr. 44.5]

"Los Estados contratantes acaso quieran evitar estas dificultades mediante una ampliación bilateral de la aplicación de la nota del párrafo 3 del artículo XXII del AGCS a las convenciones concertadas después de la entrada en vigor de éste. Esa ampliación bilateral, que complementaría —pero en modo alguno contravendría— las obligaciones de los Estados contratantes en virtud del AGCS, se podría incorporar en la Convención mediante la adición de la siguiente cláusula:

> 'A los efectos del párrafo 3 del artículo XXII (Consultas) del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, los Estados contratantes convienen en que, no obstante lo dispuesto en ese párrafo, toda diferencia entre ellos relativa a saber si una medida está comprendida en el ámbito de la presente Convención podrá ser presentada ante el Consejo del Comercio de Servicios, conforme a lo dispuesto en dicho párrafo, sólo con el consentimiento de ambos Estados contratantes. Las dudas en cuanto a la interpretación del presente párrafo se resolverán con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 25 (Procedimiento de mutuo acuerdo) o, de no haber acuerdo en virtud de dicho procedimiento, conforme a cualquier otro

[19] La obligación de aplicar e interpretar los tratados de buena fe está reconocida expresamente en los artículos 26 y 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados; en consecuencia, la excepción señalada en el párrafo 3 del artículo XXII del AGCS se aplica únicamente a las diferencias de buena fe.

procedimiento en que hubieren convenido ambos Estados contratantes.'" [párr. 44.6]

"En relación con otros acuerdos bilaterales o multilaterales relacionados con el comercio o la inversión se pueden plantear problemas similares a los examinados *supra*. Los Estados contratantes, en el curso de sus negociaciones bilaterales, pueden enmendar la cláusula sugerida *supra* de modo de garantizar que las cuestiones relacionadas con los impuestos comprendidos en el ámbito de su acuerdo fiscal se resuelvan por conducto del procedimiento de acuerdo mutuo, y no por medio de los mecanismos de solución de diferencias de esos acuerdos." [párr. 44.7]

Otras cuestiones

10. Los arreglos de procedimiento relativos a acuerdos mutuos deben ser adecuados al número y al tipo de cuestiones de que, según se prevea, deban ocuparse las autoridades competentes, así como a la capacidad y los recursos administrativos de esas autoridades. Los arreglos no deben tener una estructura rígida, sino incluir más bien el grado de flexibilidad necesario para facilitar las consultas y el acuerdo, y no obstaculizarlos con complicados trámites y requisitos de procedimiento. Empero, incluso unos arreglos de procedimiento relativamente simples deben incluir algunas normas mínimas encaminadas a informar a los contribuyentes de sus derechos y obligaciones esenciales en virtud del procedimiento de acuerdo mutuo. Parecería que estas normas mínimas deberían abarcar cuestiones como las siguientes:

La etapa de su problema tributario en que el contribuyente puede solicitar la actuación de la autoridad competente en virtud del procedimiento de acuerdo mutuo depende de:

- Si el contribuyente debe atenerse a ciertas formalidades al solicitar la actuación de la autoridad competente;
- Si existe algún plazo aplicable para que el contribuyente solicite la actuación de la autoridad competente;
- Si el contribuyente queda obligado por la decisión de la autoridad competente y si debe renunciar a los demás

recursos administrativos o judiciales cuando solicita la actuación de dicha autoridad;

– La forma, si la hay, en que el contribuyente puede participar en las actuaciones de la autoridad competente, y de qué requisitos se exijan en relación con el suministro de información por el contribuyente.

a) Información sobre ajustes

11. Las autoridades competentes deben decidir sobre el alcance de la información que ha de suministrarse acerca de los ajustes referentes a imputaciones de la renta, y la fecha en que una autoridad competente ha de comunicar esa información a la otra. Esa información podría, pues, abarcar los ajustes propuestos o concertados por la administración fiscal de un país, las entidades vinculadas interesadas y el carácter general de los ajustes.

12. Hablando en términos generales, es probable que la mayoría de las autoridades competentes lleguen a la conclusión de que la transmisión automática de esa información no es necesaria ni conveniente. Tal vez la autoridad competente del país que realice un ajuste advierta que la tarea de reunir la información y prepararla en forma adecuada para su transmisión es difícil o lleva mucho tiempo. Además, quizá la otra autoridad competente considere engorrosa la sola elaboración de un volumen de datos transmitidos rutinariamente por la primera autoridad competente. Además, habitualmente cabe confiar en que una sociedad contribuyente informará de los procedimientos a la entidad con que esté relacionada en el otro país, y esta última, a su vez estará en condiciones de informar a su autoridad competente. Por este motivo, se facilitaría el funcionamiento de un sistema de consultas si la administración fiscal que considera un ajuste que posiblemente involucre un aspecto internacional, avisa al contribuyente con tanta anticipación como sea posible.

13. Algunas autoridades competentes, aunque no deseen ser informadas en forma rutinaria de todos los ajustes hechos en el otro país, tal vez deseen recibir ya sea de sus propios contribuyentes o de la otra autoridad competente, un “aviso inmediato” de los casos graves o de la existencia de un grado considerable o

de un patrón de actividades respecto de determinados tipos de casos; de un modo análogo, tal vez deseen transmitir esa información. En ese caso, debería elaborarse un sistema para la obtención de tal información. Algunas autoridades competentes tal vez quieran ampliar su sistema de aviso inmediato a casos menos graves, de modo de abarcar un mayor número de casos.

b) Recurso a las consultas de las autoridades competentes en el momento de proponer o concertar ajustes

14. Las autoridades competentes han de decidir en qué etapa puede el contribuyente recurrir al proceso de consultas entre las autoridades competentes y a qué autoridad competente debe recurrir un contribuyente para iniciar ese proceso. Por ejemplo, en el supuesto de que el Estado A proponga un ajuste con el que aumentaría la renta de una compañía principal en el Estado A y de que dicho ajuste tenga un efecto correlativo en una entidad conexa en el Estado B, ¿puede la compañía recurrir a su autoridad competente en el Estado A aduciendo que el ajuste es contrario al acuerdo y pedir que se inicie el procedimiento bilateral ante la autoridad competente? (Como se señala anteriormente, se supone que, si se recurre debidamente al proceso bilateral ante la autoridad competente, ambas autoridades competentes deben iniciar el proceso de consultas.) En otro ejemplo, ¿puede la entidad conexa en el Estado B recurrir a su autoridad competente?

15. Probablemente, la mayoría de las autoridades competentes preferirán, al menos en las primeras etapas de su experiencia, que no se recurra a este proceso cuando exista un ajuste propuesto y probablemente tampoco cuando haya un ajuste concertado. Es posible que un ajuste propuesto no se traduzca jamás en una decisión definitiva e incluso un ajuste concertado puede o no dar origen a una demanda de ajuste correlativo; incluso en caso afirmativo es posible que ese último ajuste se produzca sin dificultades. En consecuencia, tal vez muchas autoridades competentes decidan que no se debe recurrir al proceso bilateral hasta que entre en juego en algún momento el ajuste correlativo (u otra consecuencia tributaria en el segundo país).

16. Sin embargo, tal vez algunas autoridades competentes prefieran que se recurra antes al proceso bilateral, quizá en la etapa del ajuste propuesto. Ello puede facilitar el proceso de consultas, dado que el primer país no tendrá una posición inicial fija. En tal caso, la otra autoridad competente debería estar preparada para examinar la cuestión en su etapa inicial con la primera autoridad competente. Tal vez otras autoridades competentes estén dispuestas a que sea el contribuyente quien decida y, por lo tanto, a que se recurra a ese proceso en cualquier momento a partir del ajuste propuesto.

17. En todo caso, como mínimo, debe informarse a los contribuyentes acerca de cuándo podrán valerse del procedimiento de acuerdo mutuo y a qué autoridad competente deben dirigirse (cabe presumir que será la autoridad competente del país en que resida el contribuyente recurrente). Asimismo, debe informarse a los contribuyentes de las formalidades de la solicitud, aunque es probable que, normalmente, baste con un simple formulario.

c) Ajustes correlativos

i) *Principio rector*

18. Existe la opinión generalizada de que un acuerdo fiscal debe disponer que si un país hace un ajuste de las obligaciones fiscales de una entidad con arreglo a las normas que rigen la imputación de rentas y gastos y aumentan así las obligaciones fiscales de esa entidad, y si el efecto de ese ajuste, cuando se refleje en la situación fiscal de una entidad conexa establecida en el otro país, requiere una modificación en las obligaciones fiscales de la entidad conexa, el segundo país debe hacer un ajuste correlativo a petición de la entidad conexa si el ajuste inicial está en armonía con la norma del tratado que rige la imputación de rentas y gastos. El objetivo de esta disposición en un acuerdo es evitar la doble imposición económica. Es evidente que el aspecto esencial de una disposición semejante de un acuerdo que exige un ajuste correlativo consiste en que el propio ajuste inicial debe estar en armonía con la norma de independencia que corresponda. Para tal fin, esa armonía se convierte así en una faceta importante de las consultas con la autoridad competente.

19. Aunque muchos países tal vez estén dispuestos a convenir en que se debe hacer un ajuste correlativo, quizá algunos países consideren apropiado reservar cierto grado de facultades discrecionales a las autoridades competentes, que podrán decidir, en tal caso, que no hay necesidad de hacer un ajuste correlativo si llegan a la conclusión de que las imputaciones reales de las entidades conexas que provocaron el ajuste inicial involucraban fraude, evasión, intento de evasión fiscal o grave abuso del método de imputación utilizado. Esos países pueden adoptar la opinión de que, si se necesitara un ajuste correlativo en tales situaciones y se diera, por lo tanto, al contribuyente una garantía casi automática contra las consecuencias de la doble imposición, el contribuyente tendría generalmente poco que perder al utilizar inicialmente
imputaciones claramente incorrectas. De ahí que, si las autoridades competentes gozaran de esa facultad discrecional y el contribuyente corriera cierto riesgo de doble imposición económica, estas circunstancias lo disuadirían de proceder así y le inducirían a ser más cuidadoso en sus imputaciones. Tal vez otros países consideren, sin embargo, que el objetivo principal del acuerdo debe ser evitar la doble imposición y, en consecuencia, prefieran dejar cuestiones como el fraude a cargo de otras disposiciones legales, aunque incluso en ese caso podrían conceder un mínimo de facultad discrecional para los casos extremos.

20. Al margen de esas situaciones, tal vez algunos países no deseen una disposición que requiera ajustes correlativos, sino que prefieran dejar toda la cuestión librada al criterio discrecional de las autoridades competentes, en vista de que con el requisito de un ajuste correlativo se invita con demasiada fuerza a un país a hacer un elevado número de ajustes iniciales. Otros países, por el contrario, quizá consideren que ya constituye suficiente salvaguarda la restricción de que las autoridades competentes deban convenir en que el ajuste inicial se ajuste a la norma de independencia.

21. Se reconoce que, para ser eficaz, un acuerdo que contenga una disposición sobre el ajuste correlativo debe prever también la inaplicabilidad de una ley nacional que suponga un obstáculo de procedimiento o de otro tipo a la realización del ajuste corre

lativo. De ahí que disposiciones como las normas sobre prescripción y el carácter definitivo de la determinación de impuestos tendrán que dejarse de lado para que se pudieran hacer los ajustes correlativos. Si un país determinado no puede dejar de lado, mediante un acuerdo, esos aspectos de su legislación interna, esto tendrá que indicarse como excepción a la disposición sobre el ajuste correlativo, aunque cabría esperar que pudiera enmendarse la legislación interna a fin de permitir que el acuerdo surtiese efecto.

22. No hace falta que el acuerdo prescriba el método del ajuste correlativo toda vez que éste dependerá de la naturaleza del ajuste inicial y de sus efectos sobre la situación fiscal de la entidad conexa. En consecuencia, el método del ajuste correlativo es un aspecto de la cuestión sustantiva en que se basa el ajuste inicial.

ii) *Procedimiento de la autoridad competente*

23. Habida cuenta de este requisito del ajuste correlativo, es evidente que en esta etapa debe ser asequible el recurso ante la autoridad competente. Así, si las autoridades fiscales del segundo país no efectúan por sí mismas el ajuste correlativo, los contribuyentes deben tener derecho a recurrir a la autoridad competente. De ahí que, como uno de los aspectos mínimos de ese recurso, las autoridades competentes deban establecer normas que determinen a qué autoridad pueden recurrir los contribuyentes, esto es, la del país en que esté situada la entidad conexa que solicita el ajuste correlativo o la autoridad competente del país del ajuste inicial, o ambas. Si se ha de fijar un plazo para el recurso, debe estar establecido explícitamente y debe indicarse con claridad en qué momento empieza a correr. En algunos países, cuando el contribuyente recurre a la autoridad competente de su país, esa autoridad competente puede estar en condiciones de resolver el asunto sin consultar con la autoridad competente del otro país. Por ejemplo, la primera autoridad competente puede estar en condiciones de resolver un asunto con posibles consecuencias internacionales, que derive de un ajuste propuesto por una dependencia fiscal del país que no sea el órgano central. Desde luego, ese es un aspecto del derecho nacional afectado por el acuerdo.

24. Como otro aspecto mínimo de procedimiento, las autoridades competentes deben indicar la medida en que se permitirá al contribuyente participar en el procedimiento ante la autoridad competente y las modalidades de su participación. Tal vez algunos países quieran que el contribuyente tenga un grado razonable de participación. Otros países pueden permitir que el contribuyente presente información e incluso que comparezca ante ellas; es posible que otros limiten la participación del contribuyente al suministro de datos. Cabe presumir que las autoridades competentes fijen como condición que el contribuyente que se valga de este recurso les presente la información pertinente necesaria para resolver la cuestión. Además, cuando proceda, es posible que algunas autoridades competentes exijan que los datos que suministre un contribuyente se organicen, en la medida de lo posible, con arreglo a principios contables internacionalmente aceptados, a fin de que haya en esos datos cierta uniformidad y objetividad. Cabe notar que se está avanzando con rapidez en lo tocante a la elaboración de normas contables internacionales, lo que sin duda ayudará a la labor de las autoridades competentes. Como un nuevo aspecto relativo a la participación del contribuyente, debe estipularse que se informe de las respuestas de la autoridad competente al contribuyente que solicite el procedimiento ante esa autoridad.

25. Las autoridades competentes tendrán que determinar la forma en que se efectuarán las consultas una vez iniciado este proceso. Cabe presumir que la naturaleza de las consultas dependerá del número y del carácter de los casos de que se trate. Las autoridades competentes deben velar por que el procedimiento de consultas sea flexible y mostrarse receptivas a toda forma de comunicación, a fin de que se pueda utilizar el método apropiado al asunto de que se trate.

26. Hay varias posibilidades como, por ejemplo, consultas oficiosas personales o por escrito, reuniones entre funcionarios técnicos o auditores de cada país, cuyas conclusiones habrán de ser aceptadas o ratificadas por las autoridades competentes; la designación de una comisión mixta cuando se trate de un asunto complicado o de una serie de asuntos; reuniones personales oficiales de las autoridades competentes, etc. No parece conve

niente establecer un plazo dentro del cual las autoridades competentes deban resolver una cuestión, puesto que la complejidad de los distintos asuntos puede variar. Sin embargo, las autoridades competentes deben establecer hábitos de trabajo que conduzcan a una solución rápida de los casos y procurar que no haya una demora indebida.

27. Un importante aspecto mínimo del procedimiento de la autoridad competente es el efecto del recurso a ese procedimiento por parte del contribuyente. ¿Queda obligado por la decisión de las autoridades competentes el contribuyente que recurra a ese procedimiento, en el sentido de que renuncia a sus derechos a otros procedimientos sustitutivos, como el recurso a procedimientos internos, administrativos o judiciales? Si las autoridades competentes quieren que sus actuaciones sean exclusivas y obligatorias, será necesario que las disposiciones del acuerdo se redacten de forma que permitan ese resultado. Presumiblemente, ese resultado puede lograrse conforme a la delegación de carácter general del párrafo 4 del artículo 25, requiriendo que el contribuyente renuncie al recurso a esos otros procedimientos sustitutivos. (Sin embargo incluso con este párrafo directriz, tal vez algunos países consideren que su derecho nacional exige una declaración más explícita que permita que el procedimiento de la autoridad competente sea obligatorio, en especial, habida cuenta del párrafo 1 del artículo 2520, que se refiere a los recursos con arreglo a leyes nacionales, y de la práctica actual de los acuerdos, de que el procedimiento no se considere obligatorio.) Tal vez algunas autoridades competentes deseen que sus decisiones sean obligatorias, puesto que no querrán esforzarse por llegar a un acuerdo sólo para que el contribuyente rechace los resultados si cree que puede resultar más favorecido en los tribunales o en otra instancia. Otras autoridades competentes quizá deseen atenerse a la práctica actual y, por lo tanto, no quieran obligar a los contribuyentes, o quizá no estén en situación de hacerlo con

[20] En cuanto a la referencia a "directriz", véase el *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo* (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.79.XVI.3).

arreglo al derecho interno. A1 parecer, esta es una cuestión en que la experiencia puede constituir una orientación útil.

28. Una cuestión básica relativa al procedimiento de la autoridad competente consiste en la medida en que las propias autoridades competentes se consideren obligadas a llegar a un acuerdo sobre un asunto que se les plantee. Como mínimo, el acuerdo exige consultas y obliga a tratar de hallar una solución a la doble imposición económica. Pero, ¿deben esas consultas terminar en un acuerdo? Es de presumir que, por regla general, el desacuerdo dejará a las entidades conexas en una situación en que pueda darse una doble imposición contraria al acuerdo, por ejemplo, cuando un país se haya opuesto a un ajuste correlativo alegando que el ajuste inicial no era conforme con la norma de independencia. Por otra parte, un acuerdo significaría que se haría un ajuste correlativo o que se anularía el ajuste inicial. Esencialmente, la cuestión general consiste en saber si la consulta de las autoridades competentes debe regirse por la necesidad de que haya un "acuerdo en llegar a un acuerdo".

29. En la práctica esta cuestión no es tan grave como podría parecer. La experiencia de la mayoría de las autoridades competentes, al menos por lo que concierne a las controversias entre países desarrollados, demuestra que casi siempre se llega en definitiva a un acuerdo o una solución. Naturalmente, la solución puede a menudo ser una avenencia, pero la avenencia es un aspecto esencial del proceso de consultas y negociaciones. De aquí que, en realidad, no sería tan ambicioso que las autoridades competentes decidiesen que su proceso debería regirse por la norma del "acuerdo en llegar a un acuerdo". Sin embargo, algunos países pueden considerar la adopción formal de ese criterio como una medida de consecuencias jurídicas importantes y, en consecuencia, no estarán dispuestos a aceptar ese requisito.

30. Se reconoce que, con respecto a algunos países, el proceso de acuerdo podría facilitarse si las autoridades competentes, cuando se enfrentasen a un caso extremadamente difícil o a una situación de estancamiento, pudieran consultar, oficial u oficiosamente, a expertos externos que les diesen una opinión consultiva o les ayudasen de alguna otra manera en la resolución del

asunto. Esos expertos podrían ser personas vinculadas, actual o anteriormente, con otras administraciones fiscales, que poseyesen la experiencia necesaria en la materia. Lo que importaría esencialmente sería la actuación personal de los expertos. Este recurso a la asistencia externa podría ser útil incluso cuando las autoridades competentes no actuasen en virtud de la norma del "acuerdo en llegar a un acuerdo", puesto que la asistencia externa, al presentar un nuevo punto de vista, podría ayudar a resolver una situación de estancamiento.

d) Publicación de procedimientos y determinaciones de la autoridad competente

31. Las autoridades competentes deberán hacer públicos los procedimientos que hayan adoptado con respecto a sus propios procedimientos de consulta. La descripción de los procedimientos deberá ser lo más completa posible y contener al menos los aspectos mínimos de procedimiento que se examinaron supra.

32. Cuando el proceso de consultas haya dado lugar a una determinación sustantiva en una esfera importante, y quepa pensar razonablemente que tal determinación puede orientar la opinión de las autoridades competentes, éstas deben establecer un procedimiento para publicar en sus respectivos países tal determinación o decisión.

e) Procedimiento para realizar los ajustes

33. Las autoridades competentes deberán considerar qué procedimientos pueden requerirse para poner en práctica los diversos ajustes del caso. Por ejemplo:

i) El primer país podrá considerar la posibilidad de aplazar un pago de impuestos en virtud del ajuste, o incluso de eximir del pago, en el caso, por ejemplo, de que el pago o el reembolso de una imputación de gastos por parte de la entidad conexa se prohíba en la oportunidad, por restricciones monetarias o de otro orden impuestas por el segundo país;

ii) El primer país podrá considerar medidas para facilitar la puesta en práctica del ajuste y el pago de una suma rea

signada. Así, si se imputa renta a la sociedad principal por servicios prestados a una filial extranjera conexa y se hace imponible dicha renta, se puede permitir, en lo que respecta al país de la sociedad principal, que la filial establezca en sus libros una cuenta pagadera a favor de la sociedad principal y ésta no quedará sujeta en su propio país a un segundo impuesto sobre el establecimiento o sobre el pago de la suma que ha de recibir. Ese pago no será considerado dividendo por el país de la filial;

iii) El segundo país podrá considerar medidas para facilitar la puesta en práctica del ajuste y el pago de una suma reasignada. Ello podrá, por ejemplo, involucrar el reconocimiento del pago efectuado como partida deducible, aunque antes del ajuste no hubiera obligación jurídica de pagar esa suma. Esto es, en realidad, un aspecto del ajuste correlativo.

f) Procedimientos unilaterales

34. La exposición que antecede se relaciona casi totalmente con procedimientos bilaterales en que deben ponerse de acuerdo las autoridades competentes para llevar a la práctica el procedimiento de acuerdo mutuo. Además, una autoridad competente puede considerar útil establecer ciertas normas o procedimientos unilaterales que se refieren a sus relaciones con sus propios contribuyentes, a fin de que tales relaciones puedan entenderse mejor. Estas normas unilaterales pueden abarcar asuntos como el procedimiento que se ha de seguir para plantear cuestiones ante la autoridad competente; la facultad que tienen los contribuyentes para presentar un asunto ante las autoridades competentes en un comienzo, aun cuando el procedimiento bilateral no exija que se realicen consultas en ese momento; la cuestión de saber si la autoridad competente planteará nuevas cuestiones internas (las llamadas cuestiones afirmativas) entre las autoridades fiscales y el contribuyente si éste recurre a la autoridad competente; y las solicitudes de información que ayude a la autoridad competente a tratar esos asuntos.

35. Las normas unilaterales relativas a las actividades de una autoridad competente no requerirán el asentimiento de la otra autoridad competente, dado que tales normas se limitan a la relación en el plano nacional con sus propios contribuyentes.

No obstante, sería conveniente comunicar tales normas unilaterales a las demás autoridades competentes en virtud del acuerdo y evitar en lo posible diferencias materiales entre tales normas en relación con los diversos acuerdos.

36. Algunos miembros del Grupo de Expertos apoyaron la idea de añadir al artículo 25 un párrafo relativo al recurso al arbitraje cuando las autoridades competentes no pudieran resolver por acuerdo mutuo una dificultad o una duda en cuanto a la interpretación o aplicación de la Convención. Por ejemplo, ese párrafo podría tener la siguiente redacción:

> "Cuando se plantee una dificultad o una duda en cuanto a la interpretación o aplicación de la presente Convención que las autoridades competentes no puedan resolver mediante el procedimiento de acuerdo mutuo conforme a lo dispuesto en los párrafos precedentes del presente artículo, dicho asunto, si ambas autoridades competentes y el contribuyente o contribuyentes convienen en ello, podrá ser sometido a arbitraje, a condición de que el contribuyente se comprometa por escrito a cumplir la decisión del tribunal arbitral. La decisión del tribunal arbitral en un asunto será vinculante para ambos Estados respecto de ese asunto.
>
> Las autoridades competentes podrán por mutuo acuerdo establecer los procedimientos correspondientes a ese tribunal arbitral."

Artículo 26

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 26 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 26 de la Convención modelo de la OCDE con tres modificaciones de fondo en el párrafo 1, consistentes en la inserción de la frase "en particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos" en la primera oración, la inserción de la frase "Sin embargo, si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique" en la

cuarta oración y la adición de una nueva oración (sexta y última). Esta última oración es la clave del enfoque adoptado por el Grupo, ya que subrayará la importancia de las autoridades competentes para aplicar plenamente las disposiciones sobre el intercambio de información y dará a esas autoridades las facultades necesarias.

2. Las palabras "en particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos" se insertaron a solicitud de algunos miembros del Grupo, principalmente de países en desarrollo, que deseaban subrayar que el intercambio de información realizado en virtud del artículo 26 comprendía la finalidad de prevenir el fraude o la evasión. Ese intercambio de información para prevenir el fraude o la evasión está sometido a la condición general enunciada en la primera oración del párrafo 1 de que la tributación de que se trate no sea contraria a la Convención.

3. Como el artículo 26 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce la sustancia de todas las disposiciones del artículo 26 de la Convención modelo de la OCDE, resultan pertinentes las observaciones preliminares contenidas en el comentario a este último artículo. Esas observaciones dicen así:

> "Hay buenas razones que justifican la inclusión en un convenio para evitar la doble imposición de disposiciones referentes a la cooperación entre las administraciones fiscales de ambos Estados contratantes. En primer lugar, parece conveniente acordar una asistencia administrativa para determinar los hechos que exigen la aplicación de las reglas del convenio. Por otro lado, y dada la internacionalización creciente de las relaciones económicas, los Estados contratantes tienen cada vez más interés en proceder a intercambios de información que permitan aplicar la legislación fiscal interna, incluso en el caso de que no se trate de la aplicación concrete de ningún artículo de la Convención." [párr. 1]
>
> "En consecuencia, el presente artículo contiene las reglas según las cuales las informaciones podrán intercambiarse en su más amplia extensión, con el fin de establecer las bases adecuadas para la aplicación de la legislación

interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en la Convención y para la aplicación de las disposiciones específicas de la Convención. El texto del artículo precisa que el intercambio de información no está restringido por el artículo 1, de suerte que puede implicar datos sobre no residentes. ” [párr. 2]

“El artículo no se refiere a la asistencia administrativa para la recaudación de impuestos. Se atiende en la Convención sobre asistencia administrativa recíproca en asuntos tributarios, un convenio multilateral que entró en vigor el 1° de abril de 1995. La Convención, elaborada en el Consejo de Europa sobre la base de un anteproyecto preparado por el Comité de Asuntos Fiscales, está abierta a la firma de los Estados miembros del Consejo de Europa y de los países miembros de la OCDE. Esta cuestión puede ser también objeto de un acuerdo bilateral que los Estados contratantes negocien sobre la base de la Convención modelo sobre asistencia administrativa recíproca en asuntos tributarios, aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales el 29 de junio de 1979; podrían también insertarse en el convenio de doble imposición normas sobre asistencia para la recaudación de impuestos cuando los Estados contratantes lo consideren preferible.” [párr. 3]

4. El Grupo subrayó que, al negociar acuerdos para evitar la doble imposición y la evasión fiscal, las autoridades competentes quizá deseasen prever el intercambio de la información necesaria para aplicar las disposiciones del acuerdo o de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en el acuerdo. A este respecto, el Grupo sugirió directrices[21] para arreglos relativos a la realización de intercambios de información apropiados. Esas directrices adoptan la forma de una lista de posibles arreglos, de los cuales las autoridades competentes en virtud de un acuerdo fiscal podrán seleccionar los

[21] Véase el *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo* (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.79.XVI.3).

arreglos concretos que decidan utilizar. La lista no pretende ser exhaustiva, ni debe considerarse que en todos los casos habrán de adoptarse disposiciones respecto de todas las cuestiones enumeradas. Por el contrario, constituye una enumeración de sugerencias que habrán de examinar las autoridades competentes al decidir qué cuestiones desean abarcar.

5. El Grupo subrayó también que la expresión "intercambio de información" incluía el intercambio de documentos y que, con sujeción a las disposiciones del párrafo 2 del artículo, si lo solicitaba expresamente la autoridad competente de un Estado contratante, la autoridad competente del otro Estado contratante debería proporcionar información, en virtud de ese artículo, en forma de declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos originales sin alteraciones (incluidos libros, papeles, declaraciones, registros, contabilidades o escritos), en la medida en que pudiera obtener esas declaraciones y documentos de conformidad con las leyes y prácticas administrativas aplicables en relación con sus propios impuestos.

Transmisión habitual de información[22]

6. Un método de intercambio de información que se utiliza consiste en una corriente habitual o automática de información de un país parte en el acuerdo al otro. A continuación se enumeran diversos aspectos a los que deberían prestar atención las autoridades competentes al elaborar una estructura para ese intercambio habitual. A1 analizar el intercambio habitual de información debe reconocerse que algunos países, que no están interesados en recibir esa información en forma habitual (o no pueden recibirla en esa forma porque los países transmisores no reúnen habitualmente tal información), pueden desear que se les proporcione información de ese tipo en virtud de una solicitud concreta. Por ello, en tales situaciones debe considerarse que los conceptos mencionados en esta sección están incluidos también en la sección siguiente: "Transmisión en respuesta a solicitudes concretas".

[22] En el texto que sigue, la expresión "país transmisor" denota el país transmisor de información y la expresión "país receptor" el país receptor de ella.

Conceptos incluidos

7. *Fuentes ordinarias de renta.* Entre los conceptos que son objeto de transmisión o intercambio habitual de información pueden incluirse las fuentes ordinarias de rentas que fluyen entre países, como dividendos, intereses, remuneraciones (incluidos los salarios, sueldos, honorarios y comisiones), regalías, rentas y otras partidas posibles cuya corriente ordinaria entre ambos países revista alguna importancia. Debe tenerse en cuenta que en la actualidad, pocos países no pueden suministrar información habitual de esa índole, pues sus procedimientos de recaudación de impuestos no proporcionan los datos necesarios.

Transacciones que suponen una actividad del contribuyente. Un intercambio habitual de información puede abarcar determinadas transacciones importantes que implican actividades por parte del contribuyente:

a) Transacciones que revisten importancia para el propio acuerdo:

Solicitudes de devolución de impuestos pagados al país transmisor hechas por residentes del país receptor;

Peticiones de exención o de desgravación particular de los impuestos pagados al país transmisor hechas por residentes del país receptor.

b) Transacciones que revisten importancia en relación con aspectos especiales de la legislación del país transmisor

Partidas de ingresos de residentes del país receptor que gozan de exención o desgravación parcial en virtud de disposiciones especiales de la legislación nacional del país transmisor;

c) Transacciones relativas a actividades realizadas en el país transmisor por residentes del país receptor:

Apertura y cierre en el país transmisor de una sucursal, oficina, etc., por residentes del país receptor;

Constitución o disolución de una empresa en el país transmisor por residentes del país receptor;

Constitución o disolución de un fideicomiso en el país transmisor por residentes del país receptor;

Apertura y cierre de cuentas bancarias en el país transmisor por residentes del país receptor;

Bienes situados en el país transmisor y adquiridos por un residente del país receptor en virtud de herencia, legado o donación;

Juicio testamentario accesorio en relación con residentes del país receptor tramitado en el país transmisor.

d) Información general:

Leyes tributarias, procedimientos administrativos, etc. del país transmisor;

Cambios ocurridos en las fuentes ordinarias de rentas de un país a otro, especialmente en la medida en que afectan al acuerdo, incluidas las interpretaciones administrativas y los fallos judiciales relativos a las disposiciones del acuerdo y las prácticas administrativas o acontecimientos que afectan a la aplicación del acuerdo;

Actividades que afectan a la aplicación del acuerdo o la desvirtúan, incluidas nuevas formas o técnicas de evitación o evasión de impuestos utilizadas por residentes del país transmisor o del país receptor;

Actividades que repercuten en el sistema fiscal del país receptor, incluidas nuevas formas o técnicas de evitación o evasión de impuestos utilizadas por residentes del país transmisor o el país receptor que afectan de forma significativa al sistema tributario del país receptor.

Aspectos operacionales generales que deben considerarse

8. Las autoridades competentes deben examinar diversos factores que pueden influir en el carácter operacional del intercambio habitual, incluida su eficacia. Por ejemplo los siguientes:

a) Los países que tengan más interés en recibir información sobre la base de solicitudes concretas que en forma habitual

deben, al examinar el ámbito de una solicitud concreta, tener presentes los conceptos mencionados en esta lista bajo el epígrafe información habitual;

b) Tal vez debiera fijarse un límite mínimo para excluir los datos de poca importancia;

c) Las partidas habituales que extrañan una fuente de renta pueden rotarse de año en año; por ejemplo, un año los dividendos, otro los intereses, etc.;

d) No es necesario que la información que debe intercambiarse en forma habitual sea estrictamente recíproca en todos los conceptos. Tal vez el país A esté interesado en recibir información sobre algunas operaciones pero no sobre otras; las preferencias del país B tal vez se inclinen hacia operaciones distintas; no es necesario que ningún país reciba una información en la que no está interesado; del mismo modo, ningún país debería negarse a transmitir información sobre determinadas operaciones simplemente porque no esté interesado en recibir información sobre esas operaciones;

e) Si bien la información que debe intercambiarse sobre partidas que entrañan una fuente de renta tal vez no sea siempre importante en sí por lo que se refiere a las corrientes de ingresos que escapan a los impuestos, el intercambio habitual puede proporcionar indicaciones respecto de la medida en que el capital a otros activos que producen las corrientes de ingresos escapan a los impuestos;

f) Otra cuestión que debe tenerse en cuenta es la de si la información relativa a partidas de ingresos debe incluir únicamente al receptor o también al pagador;

g) Otro factor que debe considerarse es si la información debe versar exclusivamente sobre residentes del país receptor o también sobre personas domiciliadas en ese país o ciudadanos de él, o si debe limitarse a alguna de esas categorías;

h) Quizá deba tenerse en cuenta el grado de detalle de la información: por ejemplo, el nombre del contribuyente o el receptor, la profesión, dirección, etc.;

i) También se deben considerar la forma y el idioma en que ha de suministrarse la información.

Factores que debe tener en cuenta el país transmisor

9. Tal vez el país transmisor desee tener en cuenta los factores que influyen en su capacidad para cumplir los requisitos de un intercambio habitual de información. Esta consideración contribuiría probablemente a una selección más cuidadosa de la información que debe intercambiares habitualmente y no a una decisión de no intercambiar información que sea de utilidad práctica.

10. Entre los factores que deben tenerse en cuenta figuran la capacidad administrativa del país transmisor para obtener la información de que se trate. Esta cuestión, a su vez, viene regida por la eficacia general de sus procedimientos administrativos, su utilización de impuestos por retención en la fuente; su utilización de las informaciones procedentes de los pagadores o de otras fuentes y los gastos generales ocasionados por la obtención de información.

Factores que debe tener en cuenta el país receptor

11. Tal vez el país receptor desee tener en cuenta los factores que influyen en su capacidad para utilizar la información que reciba en un intercambio habitual de información, como la capacidad administrativa del país receptor para utilizar la información en un plazo relativamente breve y para relacionar en forma eficaz esa información con sus propios contribuyentes, bien de forma habitual, bien a una escala tal que justifique la recepción habitual de información.

Transmisión en respuesta a solicitudes concretas

12. Un método de intercambio de información cuyo uso está muy extendido consiste en una solicitud de información concreta hecha por un Estado parte en el acuerdo fiscal a otro. La información concreta puede referirse a un contribuyente determinado y a ciertos aspectos de su situación o a determinados tipos de transacciones o actividades; o a informaciones de carácter más general. A continuación se enumeran diversos aspectos de la

cuestión que las autoridades competentes deben tener presentes al elaborar una estructura que permita el intercambio de información en respuesta a solicitudes concretas.

Conceptos incluidos

13. Contribuyentes concretos. La información que se desee obtener del país transmisor con respecto a un contribuyente del país receptor no está esencialmente limitada y depende de los factores implícitos en la situación del contribuyente con arreglo al sistema tributario del país receptor y de la relación del contribuyente y sus actividades con el país informante. No parece labor útil ni necesaria la enumeración concreta y previa de los tipos de la información que puede pertenecer al ámbito de un intercambio realizado en respuesta a solicitudes concretas. El acuerdo para proporcionar información en respuesta a solicitudes concretas puede ser, por tanto, de carácter abierto por lo que respecta a la amplitud, el ámbito y el tipo de información, con sujeción a las limitaciones generales que se examinan a continuación.

14. La solicitud de información concreta puede hacerse de diversos modos. Por ejemplo:

a) Información necesaria para completar la determinación de las obligaciones tributarias de un contribuyente en el país receptor, cuando esas obligaciones dependen de la renta o bienes mundiales del contribuyente; de la naturaleza de la propiedad en el país transmisor de las acciones de una empresa del país receptor; de la cuantía o el tipo de gastos efectuados en el país transmisor; o del domicilio fiscal de un individuo o una empresa;

b) Información necesaria para determinar la exactitud de la declaración de impuestos del contribuyente a la administración fiscal del país receptor o la exactitud de las reclamaciones del contribuyente o de la prueba presentada por éste en apoyo de su declaración de impuestos, cuando la declaración se considere sospechosa o sea sometida a investigación;

c) Información necesaria para determinar la verdadera magnitud de la obligación tributaria de un contribuyente en el

país receptor cuando se sospecha que la declaración de impuestos no se ajusta a la realidad.

Determinados tipos de transacciones o actividades. El intercambio en respuesta a solicitudes concretas no tiene que limitarse a solicitudes relativas a determinados contribuyentes, sino que puede hacerse extensiva a solicitudes de información sobre determinados tipos de transacciones o actividades. Por ejemplo:

a) Información sobre precios, costos, comisiones o partidas análogas en el país transmisor necesaria para permitir que la administración fiscal del país receptor determine las obligaciones tributarias en una situación determinada o adopte criterios de investigación de sus contribuyentes en situaciones que impliquen posible subfacturación o sobrefacturación de mercancías exportadas o importadas; el pago de comisiones correspondientes a transacciones internacionales y asuntos de índole semejante;

b) Información sobre los métodos típicos mediante los cuales las transacciones o actividades particulares se realizan habitualmente en el país transmisor;

c) Información sobre si se está realizando en el país transmisor un tipo determinado de actividad que puede producir efectos sobre los contribuyentes o sobre sus obligaciones tributarias en el país receptor.

15. *Relaciones económicas entre los países*. La solicitud concreta puede hacerse extensiva a peticiones de información sobre ciertas relaciones económicas entre los países que sean útiles para un país a fin de verificar la eficacia de las actividades de administración fiscal. Por ejemplo:

a) El volumen de las exportaciones del país transmisor al país receptor;

b) El volumen de las importaciones del país receptor en el país transmisor;

c) Los nombres de los bancos que realicen actividades en el país transmisor con sucursales, filiales, etc., de residentes del país receptor.

Cabe señalar que, al ser las partidas de esta categoría, como el volumen de las exportaciones entre los países, probablemente conocidas presumiblemente no se considere confidencial para las autoridades fiscales del país transmisor, podrán ser generalmente divulgadas en el país receptor como establece el artículo 26.

Normas aplicables a solicitudes concretas

16. Las autoridades competentes deberían elaborar normas aplicables a la transmisión de solicitudes concretas por el país receptor y a las respuestas del país transmisor. Estas normas deberían preverse de modo que facilitasen un procedimiento operacional sistemático pare ese intercambio, eficiente y ordenado a la vez. Si bien pueden ser de carácter general en el sentido de que establezcan reglas o directrices que rijan los procedimientos relativos a las solicitudes concretas, las normas deben permitir también la discusión entre las autoridades competentes de las situaciones especiales que, en opinión de cualquiera de los dos países, requieran un tratamiento especial.

Las normas deberían referirse a los siguientes extremos:

a) Los detalles concretos que deben consignarse en la solicitud hecha por el país receptor, la forma de esa solicitud y el idioma de ella y de las respuestas;

b) La medida en que el país receptor debe seguir o agotar sus propios procedimientos y posibilidades administrativas antes de hacer una solicitud concreta; cabe presumir que el país receptor procurará hacer un esfuerzo auténtico pare obtener por sí mismo la información antes de recurrir al procedimiento de solicitudes concretas;

c) Las condiciones que afectan a la naturaleza y el grado de la cooperación del país transmisor. Este aspecto debe abarcar la capacidad del país transmisor para proporcionar los documentos que necesite el país receptor a fin de emplearlos en procedimientos judiciales o de otra índole, inclusive la debida autenticación de los documentos.

Transmisión de información a iniciativa discrecional del país transmisor (intercambio espontáneo)

17. Las autoridades competentes deben determinar si, además de los métodos habituales y concretos de la solicitud de intercambio de información con arreglo a los cuales un país transmisor comunica información de manera automática o responde sistemáticamente a solicitudes concretas del país receptor, desean que se transmita información a iniciativa discrecional del país transmisor. Esa transmisión podría ocurrir cuando en el curso de sus propias actividades, la administración fiscal del país transmisor obtuviese información que considerase de importancia para el país receptor. La información puede referirse a aspectos de la situación de un contribuyente en particular y a la relación de esa situación con sus obligaciones en el país receptor o con las obligaciones de otros contribuyentes en el país receptor. La información puede referirse también a un tipo de transacciones o de conducta de diversos contribuyentes o de grupos de contribuyentes que se produzca en cualquiera de los dos países y que podría influir en las obligaciones tributarias o en la administración fiscal del país receptor, ya sea en relación con sus leyes nacionales o con disposiciones convencionales.

18. Las autoridades competentes deberán determinar, conforme a las normas que rigen el intercambio de información elaborado en cumplimiento de un acuerdo, si un país transmisor tiene el deber positivo de elaborar tanto el procedimiento como las directrices que regulen los casos en que dicha información ha de transmitirse, o si tal transmisión ha de ser considerada por el país transmisor, pero con carácter totalmente discrecional, o si el país transmisor no debe considerar siquiera esa transmisión. Aun si se conviniera en que el país transmisor tiene el deber de elaborar un sistema para dicha transmisión, la decisión que establezca cuándo se han cumplido las condiciones con arreglo a ese sistema quedaría probablemente librada al juicio discrecional de este último país.

Uso de la información recibida

19. Las autoridades competentes deberán determinar el uso permisible de la información recibida. Las decisiones al respecto dependerán básicamente de los requisitos legales establecidos en el propio artículo 26. Conforme a la directriz[23], la medida del uso de la información depende primordialmente de los requisitos de la legislación nacional sobre la divulgación de información fiscal o de otras "necesidades de seguridad" respecto de la información fiscal. Así pues, es posible que el alcance de la divulgación o de las restricciones a la divulgación varíe en ambos países. No obstante, no hay que considerar que tal variación sea inapropiada o prohibitiva del intercambio de información que existiría de otro modo si los países interesados aceptan esa consecuencia de conformidad con el artículo 26 tal como lo hayan consagrado en su acuerdo fiscal.

Receptores de la información transmitida mediante intercambio

20. Las autoridades competentes deberán especificar, en detalle o por remisión a normas comparables del país receptor, quiénes son los receptores calificados de información en el país receptor. Conforme al artículo 26, la información puede comunicarse, por ejemplo:

a) A funcionarios encargados de los impuestos comprendidos en la convención;

b) A funcionarios encargados de la aplicación de las leyes fiscales y funcionarios encargados de demandar el pago de esos impuestos;

c) A tribunales administrativos encargados de asuntos tributarios;

d) A tribunales judiciales encargados de asuntos tributarios;

---

[23] Véase el *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo* (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.79.XVI.3).

e) En procedimientos judiciales públicos o en fallos judiciales en que pueda ponerse a disposición del público;

f) A la autoridad competente de otro país (véase la sección *infra* titulada "Consultas entre varias autoridades competentes").

Forma de proporcionar la información

21. El alcance permisible de la divulgación puede influir en la forma en que se ha de proporcionar la información, si es que ha de ser de utilidad para el país receptor. Por ejemplo, si la información puede ser usada por las autoridades judiciales y, para que así ocurra, debe revestir carácter o forma particulares, las autoridades competentes habrán de estudiar la manera de hacer un tipo de transmisión que se adapte a esa necesidad. (Véase también el comentario sobre los documentos en la sección *supra* relativa a las normas aplicables a solicitudes concretas.)

Consultas entre varias autoridades competentes

22. Los países podrían considerar procedimientos elaborados por las autoridades competentes para la celebración de consultas entre más de dos autoridades competentes en virtud de un acuerdo particular. Así, si los países A, B y C están unidos por una red de acuerdos, las autoridades competentes de A, B y C podrían desear celebrar una reunión de consulta conjunta. Esto podría convenir tanto si los tres países estuviesen directamente entrelazados, por ejemplo, si existiesen acuerdos A-B, A-C y B-C, o si un país fuese un eslabón de una cadena de acuerdos a la que no estuviese, sin embargo, plenamente incorporado, por ejemplo si existiesen acuerdos A-B y B-C, pero no A-C. Los países que deseen que sus autoridades competentes realicen esas consultas deben suministrar la base jurídica para las consultas, incorporando la facultad necesaria en sus acuerdos fiscales. Tal vez algunos países consideren que el artículo 26 permite la celebración de consultas conjuntas en los casos en que los tres países estén directamente vinculados por acuerdos bilaterales. Sin embargo, la directriz no abarca las consultas conjuntas cuando un eslabón de la cadena no esté totalmente cerrado, como en el segundo caso

descrito más arriba. En ese caso sería necesario añadir una disposición en el acuerdo que permitiera a la autoridad competente del país B proporcionar la información recibida del país A a la autoridad competente del país C. Esa disposición del acuerdo podría incluir la salvaguardia de que la autoridad competente del país A diera su consentimiento a la medida adoptada por la autoridad competente del país B. Presumiblemente, sólo consentiría en ella cuando estuviera satisfecha de las disposiciones relativas a la protección del secreto en el acuerdo B-C.

Aspectos globales

23. Diversos factores globales influyen en el intercambio de información, que las autoridades competentes han de considerar y sobre los que deberán tomar una decisión, ya sea respecto de su manejo operacional concreto en la realización del intercambio de información o respecto de su efecto sobre el proceso mismo del intercambio en su totalidad. Entre esos factores globales figuran los siguientes:

Factores que afectan a la realización del intercambio de información

a) Las autoridades competentes deberán determinar los conductos de comunicación que se utilizarán para los diferentes tipos de intercambio de información. Un método de comunicación podría consistir en autorizar a un funcionario de un país a que se traslade al otro para recibir y examinar la información de la autoridad competente, a fin de acelerar el proceso de intercambio de información.

b) Algunos países pueden haber decidido que es útil y apropiado que un país tenga representantes de su administración fiscal en el otro país parte en el acuerdo. Tal arreglo se basaría probablemente en facultades, convenios o acuerdos distintos de los previstos en el artículo sobre el intercambio de información del acuerdo previsto sobre la doble imposición (aunque, de permitirlo la legislación nacional de ambos países, se consideraría que ese artículo abarcaba esta cuestión) y el arreglo determinaría las condiciones en cuanto a la presencia y los deberes de dichos

representantes. A este respecto, cabe señalar que no parece necesaria una reciprocidad en ese proceso, de modo que sería apropiado que el país A mantuviese representantes en el país B pero no a la inversa, si el país A considerase útil ese proceso pero no así el país B. Si existen arreglos para esos representantes, las autoridades competentes tal vez deseen establecer coordinación con esos representantes cuando ello aumente la eficacia del proceso de intercambio de información y cuando esa coordinación sea apropiada.

c) Algunos países pueden considerar apropiado que un funcionario fiscal de un país participe directamente con las autoridades fiscales del otro país en una investigación conjunta o de "equipo" de un contribuyente o actividad determinados. La existencia de dicho arreglo para la mayoría de los países probablemente se basaría en facultades, convenios o acuerdos distintos de los contemplados en el artículo previsto del acuerdo sobre el intercambio de información, aunque, si la legislación nacional de ambos países lo permite, los países podrán considerar que ese artículo autoriza a las autoridades competentes a aprobar tal arreglo. En cualquier caso, si se hace el arreglo, convendría hacer extensivos a dicha investigación las salvaguardias y procedimientos elaborados con arreglo al artículo sobre el intercambio de información.

d) El proceso de intercambio de información deberá elaborarse de manera que tenga la pertinencia necesaria para el cumplimiento eficaz de las disposiciones sustantivas del acuerdo. Por ejemplo, las disposiciones del acuerdo respecto de la fijación de precios entre compañías y de la asignación de la renta y de los gastos producen sus propias necesidades de información y requisitos de cumplimiento efectivo. El proceso de intercambio de información deberá responder a eras necesidades y a esos requisitos.

e) Las disposiciones sustantivas del acuerdo deberán tener en cuenta el proceso de intercambio de información y responder a él. Así, si existe una base adecuada de información conforme al proceso de intercambio de información que permita que un país deduzca los gastos realizados en otro, el acuerdo deberá

elaborarse sobre la base de que esa deducción es de oportunidad sustantiva.

f) Las autoridades competentes deberán determinar el alcance del prorrateo o del reembolso de gastos respecto del proceso de intercambio de información. Factores que influyen en la estructura del proceso de intercambio de información.

Factores que influyen en la estructura del proceso de intercambio de información

24. *a*) Debe reconocerse que los arreglos sobre intercambio de información establecidos entre el país A y el país B no tienen que guardar correlación con los celebrados entre el país A y el país C o entre el país B y el país C. En primer lugar, los arreglos deben responder a las necesidades de los dos países directamente interesados y no tienen que ser plenamente paralelos en todos los casos por un simple prurito de uniformidad formal. Sin embargo, debe observarse que la prevención de la evasión y evitación internacionales de impuestos requerirá frecuentemente la cooperación de las autoridades fiscales de varios países. En consecuencia, algunos países pueden considerar apropiado elaborar procedimientos y disposiciones de los acuerdos suficientemente flexibles que les permitan hacer extensiva su cooperación a consultas y a arreglos de intercambio multilaterales.

b) Las autoridades competentes deberán sopesar los efectos de una restricción jurídica interna sobre la obtención de información en un país que solicita información de otro al que no afecte una restricción jurídica interna análoga. Así, pues, si el país A solicita información del país B y las autoridades fiscales del país B pueden recurrir en tal caso a sus instituciones financieras pare obtener dicha información, en tanto que las autoridades fiscales del país A no pueden, en términos generales, acudir a sus propias instituciones financieras para obtener información a efectos fiscales, ¿qué actitud deberá adoptar a este respecto el país B? Adviértase que el artículo 26 permite que el país B obtenga la información de sus instituciones financieras y la transmita al país A. Dado que el país B no tropieza con obstáculos jurídicos internos en cuanto al secreto fiscal si decide obtener y

transmitir la información, queda a la discreción del país B la posibilidad de responder, asunto que puede incluso convertirse en objeto de negociación entre las autoridades competentes respectivas. Cabe señalar que muchos países, en la práctica, responden cuando se encuentran en esa situación y que esta actitud resulta verdaderamente útil para el logro de un intercambio eficaz de información que impida la evitación de impuestos. Sin embargo, cabe advertir también que el país A, deseoso de obtener información en tales casos de otros países, debe reconocer igualmente su obligación de tratar de modificar sus propias leyes a fin de reforzar la autoridad interna de su propia administración fiscal, con objeto de que ésta pueda responder a las solicitudes de otros países.

c) Además de las situaciones que entrañan el desequilibrio jurídico examinado *supra*, las autoridades competentes tendrán que sopesar las consecuencias de un posible desequilibrio derivado de una divergencia en otros aspectos de la administración fiscal. Así, si el país A no puede responder a una solicitud tan plenamente como el país B, por problemas prácticos de administración fiscal en el país A, ¿podría entonces adaptarse el nivel del proceso de intercambio de información a la posición del país A? O, por el contrario, en aspectos generales o concretos, ¿deberá el país B estar dispuesto a responder a las solicitudes del país A, aun cuando este último no pueda responder a las solicitudes de aquél? Esta cuestión es análoga a la examinada en el párrafo precedente y deberá dársele una respuesta análoga.

d) Adviértase que el artículo 26 autoriza a un país transmisor a utilizar sus procedimientos administrativos únicamente para proporcionar información al país solicitante, aun cuando la persona acerca de la cual se solicita información no se halle involucrada en un procedimiento fiscal en el país transmisor. Además, a los efectos del intercambio de información, el país transmisor debería utilizar su propia autoridad administrativa, del mismo modo que si estuviera afectada su propia estructura fiscal.

e) Las autoridades competentes deberán sopesar el efecto que tenga en el proceso de intercambio de información la

opinión de un país de que el sistema o la administración fiscal del otro país, ya sea en situaciones generales o particulares, es discriminatorio o confiscatorio. Puede suceder que una mayor exploración de esa opinión conduzca a la elaboración de disposiciones sustantivas en el acuerdo o en la legislación nacional que eliminen los problemas percibidos por el primer país y faciliten en consecuencia el proceso de intercambio de información. Un ejemplo puede ser el trato de los residentes no permanentes.

f) Las autoridades competentes deberán sopesar los efectos que pueda tener el proceso de intercambio de información sobre la posición competitiva de los contribuyentes de los países interesados. Así, si estuviese en vigor entre el país A y el país B un acuerdo que previese el intercambio de información, el país A deberá sopesar el efecto que tenga en la estructura o en el proceso de ese intercambio el hecho de que no exista un acuerdo en vigor entre el país C y el país B, por lo que las empresas del país C que realicen operaciones comerciales en el país B puedan estar sometidas en el país B a una situación fiscal que sea diferente a la de las firmas del país A. De manera parecida, aunque existiese un acuerdo con un artículo sobre intercambio de información entre los países C y B, si la administración fiscal del país A tuviese mayor autoridad pare obtener información (que intercambiará con el país B) que la administración fiscal del país C, o es por otras razones más eficaz y dispone, por consiguiente, de más información, podría producirse entonces una diferencia parecida en la situación fiscal. Como corolario, parece evidente que el debido cumplimiento de las disposiciones relativas al intercambio de información exige un esfuerzo universal de las administraciones fiscales para obtener y desarrollar, con arreglo a las leyes nacionales, la capacidad de reunir información y la competencia para utilizar la información que corresponda a una administración fiscal eficaz y equitativa de alto nivel.

Consultas y exámenes periódicos

25. Ya que es inevitable que se produzcan diferencias de interpretación y de aplicación, así como dificultades concretas y problemas y situaciones imprevistos, debe disponerse lo necesario para la celebración de consultas eficaces y expeditas entre las

autoridades competentes. Esas consultas deberían extenderse tanto a situaciones y problemas particulares como al examen periódico de las operaciones efectuadas con arreglo a la disposición sobre intercambio de información. El examen periódico debe garantizar que el proceso de intercambio de información se realice con la necesaria prontitud y eficacia, que satisfaga los requisitos básicos de aplicación del acuerdo y que promueva una adecuada observancia de las disposiciones convencionales y las leyes nacionales de ambos países.

B. COMENTARIOS A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 26

Párrafo 1

26. Como se observó *supra*, este párrafo, aunque incorpora todas las disposiciones del párrafo 1 del artículo 26 de la Convención modelo de la OCDE, contiene también tres adiciones. Resulta por tanto pertinente el comentario a este último párrafo:

> "La primera oración del párrafo enuncia la regla principal relativa al intercambio de información. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para aplicar correctamente las disposiciones de la Convención y las de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos comprendidos en la Convención, aun cuando, en este último caso, no se trate de la aplicación de un artículo concreto de la Convención. Algunos países reemplazan la palabra 'necesaria' por la palabra 'pertinente' en sus acuerdos bilaterales, pues consideran que así se expresa mejor el sentido de las disposiciones; a juicio del Comité de Asuntos Fiscales, en el contexto se puede usar una u otra palabra. A fin de que el intercambio de información se circunscriba al marco de la Convención, se establece el límite de que la información no deberá comunicarse más que en la medida en que el impuesto nacional de que se trate esté comprendido en la Convención y el gravamen previsto en la legislación interna no sea contrario a aquélla. A título de ilustración puede citarse el caso siguiente: una petición de

información con el fin de exigir un impuesto sobre las ventas no tendrá que ser atendida por el Estado requerido, puesto que este impuesto no está comprendido en la Convención." [párr. 5]

"Los siguientes ejemplos pueden esclarecer el principio expuesto en el párrafo 5 *supra*. En todos estos casos puede hacerse un intercambio de información en virtud del párrafo 1." [párr. 6]

"Aplicación de la Convención:

a) A los fines de la aplicación del artículo 12, el Estado A, donde reside el beneficiario pide al Estado B, donde reside el deudor, informaciones relativas a los cánones abonados.

b) A la inversa, para conceder la desgravación prevista en el artículo 12, el Estado B pregunta al Estado A si la persona que recibe las sumas pagadas es efectivamente residente de este último Estado y propietario beneficiario de los cánones.

c) De igual modo, podrá ser necesario solicitar información cuando se deseen repartir de manera apropiada los beneficios imponibles entre empresas asociadas situadas en Estados diferentes o ajustar los beneficios reflejados en los libros de un establecimiento permanente situado en un Estado y en los de la oficina central situada en el otro Estado (artículos 7, 9, 23 A y 23 B)." [párr. 7]

"Aplicación de la legislación interna:

a) Una sociedad del Estado A suministra mercancías a una sociedad independiente del Estado B. El Estado A recaba del Estado B información sobre el precio pagado por las mercancías a fin de poder aplicar correctamente las disposiciones de su legislación interna.

b) Una sociedad del Estado A vende mercancías a una sociedad del Estado B por intermedio de una sociedad del Estado C (que puede ser un país de imposición débil). Las sociedades pueden estar o no asociadas. No se ha con

certado ningún convenio entre el Estado A y el Estado C ni entre el Estado B y el Estado C. En virtud del convenio concertado entre A y B, el Estado A, a fin de poder aplicar correctamente las disposiciones de su legislación interna a los beneficios obtenidos por la sociedad situada en su territorio, solicita del Estado B información sobre el precio pagado por las mercancías, por la sociedad del Estado B.

c) A los fines de imposición de una sociedad situada en su territorio, el Estado A pide al Estado B, en virtud del convenio concertado entre ambos, información sobre el precio cobrado por una sociedad o un grupo de sociedades del Estado B, con las que la sociedad del Estado A no tiene relaciones comerciales, a fin de poder verificar por comparación directa los precios cobrados por la sociedad del Estado A (por ejemplo, los precios cobrados por una sociedad o un grupo de sociedades que ocupen una posición dominante). Conviene tener en cuenta que, en tal caso, el intercambio de información podría ser difícil y delicado, particularmente a causa de las disposiciones del apartado *c)* del párrafo 2 relativos a secretos comerciales y de otra índole." [párr. 8]

"La regla enunciada en el párrafo 1 permite realizar un intercambio de información de tres maneras distintas:

a) Previa petición para un caso concreto, quedando entendido que deben agotarse antes las fuentes regulares de información previstas por la legislación interna antes de presentar la demanda de información al otro Estado;

b) Automáticamente, por ejemplo, cuando las informaciones sobre una o varias categorías de rentas procedentes de un Estado contratante y percibidas en el otro Estado contratante se transmiten sistemáticamente al otro Estado ...;

c) Espontáneamente, por ejemplo, cuando un Estado ha obtenido, mediante determinadas investigaciones, datos que supone serán de interés para el otro Estado." [párr. 9]

"Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán decidir sobre la forma en que habrá de efectuarse el intercambio de información previsto por la Convención." [párr. 10]

"La asistencia recíproca entre las administraciones fiscales sólo es viable si cada una de ellas está segura de que la otra considera confidenciales las informaciones recibidas como consecuencia de su cooperación. Al propio tiempo, el mantenimiento del secreto en el Estado contratante receptor de la información es cuestión de derecho interno. En consecuencia, en el párrafo 1 se prevé que la información suministrada de conformidad con las disposiciones de la Convención se considerará secreta en el Estado que la reciba, de la misma forma que la información obtenida de conformidad con la legislación interna de ese Estado. Las sanciones aplicables en caso de violación del secreto en ese Estado serán las que estén previstas por su legislación administrativa y penal." [párr. 11]

"Las informaciones obtenidas sólo pueden comunicarse a las personas y autoridades competentes para la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en la Convención, para su ejecución o reclamación y para la decisión de los recursos referentes a esos impuestos. Esto significa que las informaciones pueden comunicarse también al contribuyente, a su representante o a los testigos. La información recibida por un Estado contratante no puede ser utilizada por esas personas o autoridades más que a los efectos previstos en el párrafo 1. Si el Estado que recibe la información considera que ésta ofrece interés para fines distintos de los mencionados, ese Estado no podrá utilizar la información para esos otros fines, sino que tendrá que recurrir a los medios apropiados (por ejemplo, en caso de un delito no fiscal deberá invocar un convenio de asistencia judicial)." [párr. 12]

"En virtud del presente párrafo, la información no se podrá comunicar a las autoridades que supervisan la administración general del Gobierno de un Estado contratante,

pero que no intervienen específicamente en cuestiones fiscales. En sus negociaciones bilaterales, sin embargo, los países miembros pueden convenir en autorizar la comunicación de informaciones a los órganos de supervisión." [párr. 12.1]

"Como se ha expuesto anteriormente, la información obtenida puede comunicarse a las personas y autoridades mencionadas, pero de ello no se deduce que éstas puedan revelarlas en actuaciones judiciales públicas o en las decisiones en que aparezca el nombre del contribuyente. Sin embargo, la última oración del párrafo abre la puerta a tal posibilidad. Cuando las informaciones son utilizadas en el curso de actuaciones judiciales públicas o en decisiones judiciales, haciéndose públicas de esa forma, es evidente que, desde ese momento, tales informaciones pueden citarse a partir de los expedientes o decisiones judiciales para fines distintos e incluso como posibles elementos de prueba. Pero esto no implica que las personas y autoridades mencionadas en el párrafo 1 estén autorizadas a suministrar, previa petición, otras informaciones recibidas. Si uno o ambos de los Estados contratantes se oponen a que la información se haga pública por vía judicial, o a que tales datos, cuando se hayan hecho públicos sean utilizados para otros fines, por no permitirlo el procedimiento normal de su legislación interna, deberán indicarlo expresamente en su convenio." [párr. 13]

27. Con respecto a las adiciones al párrafo 1 del artículo 26 de la Convención modelo de la OCDE el Grupo de Expertos observó que la referencia al fraude o la evasión en el párrafo 1 tenía por objeto subrayar la importancia de los intercambios de información que ayudasen a los países partes en el acuerdo a combatir esas prácticas. Como varios países se preocupaban por la necesidad de información destinada a facilitar la aplicación de disposiciones legales concretas contra la evitación de impuestos y otros se preocupaban por la necesidad de información que permitiera descubrir otros aspectos de esa evitación, el Grupo consideró aconsejable hacer referencia en la última oración del párrafo 1 a los intercambios de información sobre evitación de impuestos en los casos en que los países partes en el acuerdo lo considerase

apropiado. La referencia hecha en la misma oración a las consultas orientadas a determinar las condiciones, los métodos y las técnicas apropiados tenía por objeto permitir a las partes en el acuerdo determinar las modalidades de los intercambios de información entre ellas.

28. Durante el debate, algunos miembros de países en desarrollo observaron que la proliferación de sociedades transnacionales y el perfeccionamiento y la complejidad crecientes de las formas adoptadas por las transacciones comerciales internacionales estaban produciendo un aumento de la evitación y evasión de impuestos. Se expresó la opinión de que esa situación quizá hubiera llegado a un punto en que podría anular por completo los efectos de los acuerdos para evitar la doble tributación y planteaba la cuestión de qué medidas debían tomarse al margen y con independencia del marco existente de acuerdos de esa clase. Un miembro de un país en desarrollo, apoyado por otros miembros de países en desarrollo, sugirió que la forma más rápida y eficaz de asegurar el intercambio de la información necesaria para combatir eficientemente la evasión fiscal sería concertar un acuerdo multilateral que tratase específicamente del intercambio de información y de la asistencia mutua en materia de administración fiscal.

29. Al examinar los problemas de los paraísos fiscales, el Grupo estimó que, como protección contra la manipulación indebida de los beneficios de los acuerdos, debería estudiarse en las negociaciones bilaterales la inclusión de un artículo discreto que podría ajustarse al siguiente modelo:

> "Cada uno de los Estados contratantes procurará recaudar por cuenta del otro Estado contratante los impuestos exigidos por ese otro Estado contratante en la medida necesaria para asegurar que toda exención o tasa reducida de impuestos concedida en virtud del acuerdo por el otro Estado contratante no sea disfrutada por personas sin derecho a esos beneficios."

Párrafo 2

30. Como este párrafo reproduce el párrafo 2 del artículo 26 de la Convención modelo de la OCDE, el comentario a este último párrafo resulta plenamente pertinente:

> "Este párrafo contiene algunas limitaciones a la regla principal en favor del Estado requerido. En primer lugar, el párrafo aclara que un Estado contratante, cuando comunique información al otro Estado contratante, no estará obligado a sobrepasar los límites impuestos por su propia legislación y práctica administrativa. Sin embargo, deben utilizarse las medidas administrativas autorizadas en relación con los impuestos del Estado requerido, aunque sólo sea con la finalidad de suministrar información al otro Estado contratante. Por lo mismo, las disposiciones internas referentes al secreto fiscal no deben interpretarse como obstáculos para el intercambio de información previsto en el artículo. Las autoridades del Estado que solicite la información, como queda dicho, deben considerar confidenciales los datos suministrados en virtud del presente artículo. El Estado contratante que, por ley, deba notificar al contribuyente de que se propone un intercambio de información, debe informar a los demás Estados contratantes por escrito de dicho requisito y de sus consecuencias en relación con la asistencia mutua." [párr. 14]
>
> "Además, el Estado requerido no tiene por qué adoptar medidas administrativas que no estén autorizadas por la legislación o práctica del Estado solicitante ni comunicar informaciones que no podrían obtenerse en virtud de la legislación o en la práctica administrativa normal del Estado requirente. De ello se deduce que un Estado contratante no podrá prevalerse del sistema de información del otro Estado contratante si este sistema es más amplio que el suyo propio." [párr. 15]
>
> "Deben considerarse como de posible obtención, dentro de la práctica administrativa normal, las informaciones de que dispongan las autoridades fiscales o las que puedan obtenerse por aplicación del procedimiento normal

de exacción del impuesto, que puede incluir investigaciones especiales o un examen especial de la contabilidad del contribuyente o de otras personas, siempre que las autoridades fiscales realicen investigaciones o un examen similar para sus propios propósitos. Esto significa que el Estado requerido debe recoger la información necesaria para el otro Estado en las mismas condiciones que si tratase sus propios impuestos, sin perjuicio de la reserva indicada en el párrafo 15 *supra*." [párr. 16]

"En los casos comprendidos en los párrafos anteriores, el Estado requerido es libre de rehusar el suministro de la información. Sin embargo, si proporciona los datos solicitados, se mantendrá en el marco del acuerdo sobre intercambio de información previsto por la Convención; en consecuencia, no podrá alegarse que este Estado ha violado su obligación de guardar secreto." [párr. 17]

"Si la estructura de los sistemas de información de los dos Estados contratantes es muy diferente, las condiciones fijadas en los apartados *a)* y *b)* del párrafo 2 harán que los Estados contratantes intercambien escasa información y posiblemente ninguna. En tal caso los Estados contratantes pueden juzgar apropiado extender el ámbito de aplicación del intercambio de información." [párr. 18]

"Además de las limitaciones mencionadas *supra*, el apartado *c)* del párrafo 2 contiene una reserva referente a la revelación de algunas informaciones secretas. Conviene, no obstante, no dar un sentido demasiado extenso a la noción de secreto de ese apartado. Antes de invocar esa disposición, un Estado contratante habrá de sopesar cuidadosamente si los intereses del contribuyente justifican realmente su aplicación. De lo contrario, es evidente que una interpretación demasiado amplia de tal cláusula haría en muchos casos ineficaz el intercambio de información previsto en la Convención. Las observaciones hechas en el párrafo 17 *supra* son igualmente válidas en este caso. El Estado requerido al proteger los intereses del contribuyente, dispone de cierto poder discrecional para rehusar, la infor

mación solicitada, pero si la proporciona deliberadamente el contribuyente no puede invocar una infracción de las normas del secreto. Los Estados contratantes tienen amplias facultades para completar la lista de derogaciones de la obligación de proporcionar las informaciones que figuran en el apartado *c)*, por ejemplo, la información amparada por el secreto bancario. Asimismo, se ha juzgado necesario prever una limitación referente a la información relacionada con los intereses vitales del propio Estado. A tal fin se ha estipulado que los Estados contratantes no están obligados a suministrar información cuya comunicación sería contraria al orden público." [párr. 19]

31. Durante la octava reunión, celebrada en diciembre de 1997, varios miembros del Grupo de Expertos señalaron que algunos tratados contenían disposiciones sobre asistencia para la cobranza de impuestos en el artículo 26, si bien ni la Convención modelo de las Naciones Unidas ni la Convención modelo de la OCDE contenían una cláusula semejante. El Grupo decidió, en su análisis del artículo 26, examinar si en la Convención modelo de las Naciones Unidas o en los comentarios se deberían incluir disposiciones respecto de la asistencia para la cobranza de impuestos. El Grupo concordó con la sugerencia de un miembro de un país desarrollado de incluir el siguiente texto relativo a la "Asistencia en la ejecución de créditos fiscales" en los comentarios, texto que los Estados contratantes podrían tener en cuenta en sus negociaciones bilaterales.

"ASISTENCIA EN LA EJECUCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

1. Los Estados convienen en brindarse asistencia y ayuda con la mira de la cobranza, de conformidad con sus respectivas legislaciones o prácticas administrativas, de los impuestos comprendidos en la presente Convención y de todos los aumentos, recargos, pagos en mora, intereses y costas relacionados con dichos gravámenes.

2. A petición del Estado requirente, el Estado requerido procederá a ejecutar los créditos fiscales del primer

Estado de conformidad con el derecho y la práctica administrativa aplicables a la ejecución de sus propios créditos fiscales. Sin embargo, esos créditos no tendrán ninguna prelación en el Estado requerido y no se podrán ejecutar mediante la prisión del deudor por deudas. El Estado requerido no estará obligado a incoar ninguna providencia de ejecución que no esté autorizada por el derecho del Estado requirente.

3. Las disposiciones del párrafo 2 se aplicarán sólo a los créditos fiscales que formen parte de un título ejecutable en el Estado requirente y, salvo que las autoridades competentes convengan en otra cosa, que no sea objeto de litigio.

Sin embargo, cuando el crédito corresponda a la responsabilidad fiscal de una persona en su calidad de no residente del Estado requirente, el párrafo 2 sólo se aplicará, salvo que las autoridades competentes convengan en otra cosa, cuando el crédito ya no pueda ser objeto de litigio.

4. La obligación de prestar asistencia a la ejecución de créditos fiscales contra una persona fallecida o su sucesión estará limitada al valor de la sucesión o de los bienes adquiridos por cada beneficiario del haber sucesorio, según que el crédito se haya de ejecutar contra la sucesión o contra sus beneficiarios.

5. El Estado requerido no estará obligado a acceder a la petición:

a) Si el Estado requirente no ha agotado todos los medios disponibles en su propio territorio, salvo cuando el recurso a esos medios pueda dar lugar a dificultades desproporcionadas;

b) En la medida en que estime que el crédito fiscal es contrario a las disposiciones de la presente Convención o de cualquier otro acuerdo en que ambos Estados sean partes.

6. A la petición de asistencia administrativa en la ejecución de un crédito fiscal se le adjuntarán:

a) Una declaración de que el crédito fiscal de que se trate corresponde a un impuesto comprendido en la Convención y de que se han cumplido las condiciones previstas en el párrafo 3;

b) Un testimonio oficial del título ejecutable en el Estado requirente;

c) Todos los demás documentos que sean necesarios para la ejecución;

d) Cuando corresponda, un testimonio certificado que confirme todas las decisiones conexas dimanadas de un órgano administrativo o un tribunal público.

7. El Estado requirente comunicará las cuantías del crédito fiscal por ejecutar tanto en la moneda del Estado requirente como en la del Estado requerido. El tipo de cambio que se usará a los fines de lo dispuesto en el párrafo precedente será el último precio de venta cotizado en el mercado o mercados de cambios más representativos del Estado requirente. Cada cuantía cobrada por el Estado requerido se transferirá al Estado requirente en la moneda del Estado requerido. La transferencia se hará en el plazo de un mes a contar de la fecha de efectuada la cobranza.

8. A petición del Estado requirente, el Estado requerido, con la mira de la cobranza de una cuantía de impuesto, adoptará medidas de conservación aunque el crédito sea litigioso o todavía no se haya consignado en un título ejecutable, en la medida en que ello esté autorizado por el derecho y la práctica administrativa del Estado requerido.

9. El título ejecutable en el Estado requirente, cuando corresponda y de conformidad con las disposiciones en vigor en el Estado requerido, será aceptado, reconocido, complementado o reemplazado tan pronto como sea posible

después de recibida la petición de asistencia por un título ejecutable en el Estado requerido.

10. Las cuestiones relativas al plazo después del cual no se podrán ejecutar los créditos fiscales se regirá por el derecho del Estado requirente. En la petición de asistencia en la ejecución se dejarán constancia de los pormenores relativos a ese plazo."

Artículo 27

MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y PUESTOS CONSULARES

El artículo 27 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 27 de la Convención modelo de la OCDE. Por consiguiente, resulta pertinente el comentario a este último artículo:

"Esta disposición tiene por finalidad dar a los miembros de misiones diplomáticas y puestos consulares la garantía de que, en virtud de las disposiciones contenidas en los convenios de doble imposición, disfrutarán de un trato tan favorable por lo menos como el que tienen en virtud del derecho internacional o de los acuerdos internacionales especiales." [párr. 1]

"La aplicación simultánea de las disposiciones de un convenio de doble imposición y de los privilegios diplomáticos y consulares conferidos en virtud de las reglas generales del derecho internacional o de un acuerdo internacional especial puede dar lugar, en determinadas circunstancias, a eximir a los interesados en los dos Estados contratantes del impuesto que en otro caso hubieran debido pagar. A título de ejemplo, podría decirse que, por ejemplo, un agente diplomático acreditado por el Estado A cerca del Estado B y que perciba cánones o dividendos de fuentes situadas en el Estado A, no estará sujeto, de acuerdo con el derecho internacional, al impuesto en el Estado B sobre esas rentas, y podrá asimismo como residente del Estado B, en virtud de las disposiciones de un convenio bilateral en

tre los dos Estados, tener derecho a una exención o reducción del impuesto sobre la renta exigido en el Estado A. Con el fin de evitar desgravaciones de impuestos no deseadas, los Estados contratantes podrán adoptar bilateralmente una disposición adicional que podría redactarse en los siguientes términos:

> 'En la medida en que, por razón de los privilegios fiscales de que disfrutan los miembros de las misiones diplomáticas y puestos consulares en virtud de las normas generales del derecho internacional o de disposiciones de acuerdos internacionales especiales, la renta o el capital no estén sometidos a imposición en el Estado receptor, el derecho de imposición corresponderá al Estado acreditante.'" [párr. 2]

"En muchos países miembros de la OCDE, la legislación interna prevé que los miembros de las misiones diplomáticas y puestos consulares, cuando se encuentren en el extranjero, se considerarán desde el punto de vista fiscal residentes del Estado acreditante. Puede avanzarse un paso más en las relaciones bilaterales entre los países miembros cuyo derecho interno contenga disposiciones de este género, mediante la inclusión en el convenio de unas normas específicas que determinen que, a efectos del convenio, el Estado acreditante se considerará como Estado de la residencia de los miembros de las misiones diplomáticas y puestos consulares de los Estados contratantes. La cláusula especial que se propone podría redactarse de la forma siguiente:

> 'No obstante las disposiciones del artículo 4, toda persona física que sea miembro de una misión diplomática, o de un puesto consular de un Estado contratante situado en el otro Estado contratante o en un tercer Estado se considerará, a efectos de la Convención, como residente del Estado acreditante a condición de que:
>
> *a*) De conformidad con el derecho internacional, no esté sujeto a impuesto en el Estado en que esté

acreditado por las rentas de fuentes exteriores a ese Estado o por capital situado fuera de ese Estado; y

b) Esté sujeto en el Estado acreditante a las mismas obligaciones, en materia de impuestos sobre la totalidad de su renta o capital, que los residentes de ese Estado.'" [párr. 3]

"En virtud del párrafo 1 del artículo 4[24], los miembros de las misiones diplomáticas y puestos consulares de un tercer Estado acreditados cerca de un Estado contratante no se consideran residentes del Estado receptor si sólo están sometidos en ese Estado a una imposición limitada ... Esta observación es igualmente válida para las organizaciones internacionales establecidas en un Estado contratante y para sus funcionarios, ya que disfrutan normalmente de algunos privilegios fiscales, bien en virtud del convenio o del tratado constitutivo, bien en virtud de un tratado especial suscrito entre la organización y el Estado donde la organización establece su sede. Los Estados contratantes que deseen regular expresamente esta cuestión o evitar ventajas fiscales improcedentes podrán incorporar a este artículo la cláusula siguiente:

'La Convención no se aplicará a las organizaciones internacionales, a sus órganos o funcionarios ni a las personas que sean miembros de una misión diplomática o de un puesto consular de un tercer Estado, cuando se encuentren en el territorio de un Estado contratante y no sean considerados residentes en ninguno de los Estados contratantes a efectos de los impuestos sobre la renta o el capital.'

Esto significa que las organizaciones internacionales, sus órganos o sus funcionarios que sólo están sujetos a imposición en un Estado contratante en razón de su renta de fuentes situadas en ese Estado no se beneficiarán de la Convención." [párr. 4]

---

[24] Este párrafo no se aplicará a los acuerdos bilaterales en que se omita la segunda oración del párrafo 1 del artículo 4.

"Aunque los agentes consulares honorarios no pueden ampararse en las disposiciones de este artículo para disfrutar de privilegios a que no tengan derecho en virtud de las normas generales del derecho internacional (no existe de ordinario exención fiscal más que para los pagos que los cónsules honorarios reciben para atender a los gastos que realicen por cuenta del Estado acreditante), los Estados contratantes podrán excluir, por acuerdo bilateral, a los agentes consulares honorarios de la aplicación del presente artículo." [párr. 5]

Comentario al capítulo VII

CLAUSULAS FINALES

Artículos 28 y 29

ENTRADA EN VIGOR Y TERMINACIÓN

Los artículos 28 y 29 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproducen los artículos 29 y 30 de la Convención modelo de la OCDE. Por consiguiente, resulta plenamente pertinente el comentario a estos últimos artículos:

> "Estas disposiciones sobre el procedimiento de entrada en vigor, ratificación y terminación se han redactado para que puedan incorporarse a los convenios bilaterales y corresponden a las normas normalmente contenidas en los acuerdos internacionales." [párr. 1]
>
> "Puede ser necesario para algunos Estados contratantes añadir al primer párrafo del artículo 29 una disposición tendiente a precisar cuáles son las autoridades que deben prestar su acuerdo a la ratificación. Otros Estados contratantes pueden convenir en que el artículo estipule que la entrada en vigor se producirá después del cambio de notas que confirmen que cada Estado ha cumplimentado las formalidades precisas para esa entrada en vigor." [párr. 2]
>
> "Los Estados contratantes pueden convenir en que la Convención entrará en vigor al fin de un plazo determinado después del intercambio de los instrumentos de ratificación o después de la confirmación de que cada Estado ha cumplido las formalidades necesarias para esa entrada en vigor." [párr. 3]
>
> "No se ha establecido ninguna regla sobre la fecha en que las disposiciones de la Convención surtirán o dejarán de surtir efecto, porque esas reglas dependerán en gran medida de la legislación interna de los Estados contratantes de que se trate. Algunos Estados liquidan el impuesto sobre la renta recibida en el año en curso; otros sobre la percibida en el año anterior; otros, por último, tienen un ejercicio fiscal

distinto del año civil. Además, en algunos convenios, la fecha prevista para la aplicación o cesación es distinta para los impuestos percibidos por retención en la fuente y para los impuestos percibidos por liquidación." [párr. 4]

"Como es conveniente que la Convención permanezca en vigor por lo menos durante un cierto plazo, el artículo relativo a la terminación prevé que la notificación de la denuncia sólo podrá hacerse a partir de un año determinado, que habrá de fijarse de común acuerdo. Los Estados contratantes podrán decidir cuál es el primer año dentro del cual podrá hacerse esa notificación o acordar, si lo desean, no fijar ningún año." [párr. 5]