Naciones Unidas ST/SG/AC.8/2003/L.3

Secretaría

Distr. limitada
24 de junio de 2003

Original: español

Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación
11° período de sesiones
Ginebra, 15 a 19 diciembre de 2003

El abuso de convenios fiscales y la búsqueda del convenio fiscal más favorable*

Resumen

La potenciación de la red de convenios fiscales incrementa la preocupación de los Estados por un posible uso abusivo de los mismos, provocando un desarrollo de medidas antiabuso destinadas a frenar el acceso ilegítimo e impropio a dichos convenios de sujetos y entidades que no son residentes en los Estados contratantes.

Por ello, resulta necesario formular unos criterios generales de actuación y reacción contra el abuso de convenio, incorporando dichos criterios en los comentarios a las convenciones modelo con una correcta incardinación con la teoría de los convenios internacionales y con los límites a la actuación de los mecanismos internos de reacción contra el fraude y la evasión fiscal. En materia de abuso de convenios deberían distinguirse, sin embargo, la reacción contra el aprovechamiento excesivo de las ventajas derivadas de la integración del convenio con los beneficios fiscales otorgados por el otro Estado contratante de la reacción contra las maquinaciones de los particulares por abusar directamente del convenio.

En la mayoría de las ocasiones, la reacción contra el abuso de convenio se produce mediante la aplicación de los mecanismos internos para evitar la evasión fiscal; sin embargo, esta reacción debe ser respetuosa con la primacía de los convenios, el principio *pacta sunt servanda*, y la prohibición de la modificación unilateral de las obligaciones convencionales, conclusión que necesita a su vez tener en cuenta las peculiares condiciones en que debe producirse la interpretación e integración del convenio con la normativa tributaria interna de los Estados contratantes. Para garantizar la aplicación de la normativa interna antiabuso resulta aconsejable la incorporación de una cláusula de salvaguarda en los propios convenios.

* Documento preparado por Francisco Alfredo García Prats, Profesor de Derecho Tributario y Financiero de la Universidad de Valencia (España). Las opiniones y los puntos de vista expresados son los del autor y no necesariamente reflejan los de las Naciones Unidas.

03-40689 (S) 210703 220703

Otro enfoque consiste en la formulación de las condiciones del abuso en el mismo convenio, aunque estas normas deban estar complementadas por otras normas internas. Esta delimitación puede llevarse de forma parcial, mediante la aplicación de diferentes mecanismos de delimitación de los efectos del convenio, o de forma global, mediante la introducción de una cláusula de limitación de beneficios. La inclusión de dicha cláusula en los convenios debe, sin embargo, resultar coherente con los postulados que desarrollan la política tributaria y presupuestaria de cada Estado, así como con el principio de seguridad jurídica, lo que en ocasiones genera una quiebra a las exigencias de reciprocidad en cuanto a las posibilidades de aplicación efectiva de la misma.

Índice

		Párrafos	*Página*
I.	Introducción	1-6	3
II.	El concepto de abuso de convenio fiscal	7-16	4
III.	Abuso del convenio fiscal por parte de los particulares y entidades	17-25	6
IV.	La reacción frente al abuso de convenio fiscal: las medidas antiabuso de convenio fiscal	26-40	9
V.	Análisis de las cláusulas convencionales avanzadas para hacer frente al abuso de convenio: las cláusulas de limitación de beneficios	41-65	14

I. Introducción

1. La preocupación por el uso impropio de los convenios fiscales ha aumentado de forma paralela al incremento de la red de estos convenios destinados a otorgar estabilidad tributaria a las inversiones internacionales. La principal finalidad de los convenios fiscales consiste en promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales mediante la eliminación de la doble imposición internacional, al constituir ésta uno de los obstáculos principales al comercio internacional.

2. Sin embargo, conforme dicha red convencional bilateral se torna más tupida, los convenios fiscales no sólo otorgan estabilidad tributaria a las relaciones económicas internacionales sino que incrementan los mecanismos y posibilidades de estructuración de los negocios internacionales con vistas a reducir la carga tributaria global de dichas operaciones internacionales, que pueden colocarse de este modo en una situación ventajosa frente a las operaciones económicas meramente internas (párrafo 8 de los comentarios al artículo 1 de la Convención modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), reproducidos por la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo).

3. Para intentar reequilibrar dicha posición, muchos Estados, así como las organizaciones internacionales, han adoptado una posición que matiza y amplía la finalidad principal de los convenios fiscales en el siguiente sentido:

a) De una parte, los convenios fiscales siguen considerándose los instrumentos normativos que aseguran de forma más eficaz la eliminación de la doble imposición internacional y el flujo de inversiones transnacionales bajo el signo de la estabilidad tributaria;

b) De otra parte, sin embargo, se conviene en la necesidad de limitar los efectos de dichos convenios para evitar un aprovechamiento ilegítimo y abusivo a aquellos sujetos que no aparecen como destinatarios últimos de los beneficios contenidos en los convenios fiscales respectivos.

4. La proliferación de convenios fiscales que incorporan instrumentos con dicha finalidad antielusiva aconseja la revisión de los condicionantes —pros y contras— de la firma de los convenios fiscales, teniendo presentes no sólo las ventajas recíprocas derivadas de la firma bilateral de dicho convenio, sino fundamentalmente los efectos multilaterales de dicha firma, la incorporación e integración del convenio fiscal con las normas internas y convencionales de los Estados contratantes, analizando las implicaciones de su alcance bilateral y de las condiciones subjetivas y objetivas para su aplicación.

5. El Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación analizó el abuso de convenios fiscales en dos reuniones anteriores, en el segundo período de sesiones de 1983 y en el cuarto período de sesiones de 1987. En esta última sesión formuló consideraciones de importancia que constituyen la base de la presente revisión y actualización[1]. En aquella ocasión el Grupo de Expertos identificó las situaciones de uso abusivo de los convenios de doble imposición, la solución convencional del problema y un análisis de algunas situaciones abusivas y sus posibles soluciones, sin llegar a plasmarse estas consideraciones en la actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas en 2001.

6. La confluencia de varios factores aconseja la revisión de la consideración del abuso de convenio fiscal, entre ellos:

a) La actualización de las consideraciones en torno al uso impropio de los convenios fiscales efectuada por la Convención modelo de la OCDE en 2003;

b) La competencia fiscal perniciosa entre Estados, aplicado a la utilización interesada y abusiva de los convenios de doble imposición;

c) La incorporación de nuevas cláusulas convencionales antiabuso y la mayor experiencia en su aplicación;

d) Los condicionantes de ordenamientos regionales internacionales sobre la concepción del abuso de normas tributarias, como los desplegados por el derecho comunitario;

e) Finalmente, el nuevo marco internacional en el que se inserta la labor del Grupo de Expertos derivado de la firma del Consenso de Monterrey, el cual otorga una dimensión instrumental al tratamiento de los problemas tributarios nacionales e internacionales destinada a garantizar la eficacia y efectividad de las medidas propuestas, exigiendo una dimensión práctica de las decisiones tomadas[2].

II. El concepto de abuso de convenio fiscal

A. Consideraciones previas: dificultad de configuración unitaria a nivel internacional

7. En el ámbito internacional tributario existe un amplio debate en torno a lo que debe calificarse como abuso de convenio fiscal. A pesar de la existencia de formulaciones sobre el concepto, entre las que se incluye la adoptada por el Grupo de Expertos en la reunión de 1987, resulta difícil llegar a una definición válida y aceptada por todos los operadores internacionales —Estados y agentes económicos. Ello no impide, sin embargo, constatar la existencia del fenómeno del abuso de convenio, a pesar de la ausencia de dicha formulación unitaria y válida a nivel internacional. En otros términos, se constata que existe abuso de convenio, a pesar de que no pueda delimitarse los elementos que concretan su existencia.

8. Una primera aproximación permite contraponerlo al simple y correcto uso del convenio. El abuso del convenio implica, entonces, una utilización "incorrecta" del convenio, pero sin incurrir en ilegalidad o quiebra formal del mismo, por lo que en ocasiones aquella denominación se sustituye por la referencia al "uso impropio" de dicho convenio. La referencia al uso impropio del convenio comporta una utilización del mismo en contravención de su espíritu, de su objetivo o de su finalidad. Sin embargo, la expresión "abuso de convenio fiscal" puede hacer referencia a una pluralidad de situaciones que deben ser deslindadas, en la medida en que para cada una de ellas existe una configuración particular apropiada y exige una respuesta jurídica concreta y distinta.

9. El análisis debe fijarse en primer lugar en el sujeto que abusa el convenio fiscal. En este orden de consideraciones, debe distinguirse a) el abuso de los términos consensuados en el convenio fiscal por parte de alguna de sus partes contratantes —los Estados—, del b) abuso propiciado por las actuaciones de los

particulares —destinatarios o no— de dicha norma, con objeto de alcanzar ventajas superiores de las que se derivan del contexto y finalidad de los convenios fiscales.

10. Esta distinción, derivada de la naturaleza bifronte de los convenios —tratados internacionales entre Estados, pero con vocación de afectar a las situaciones jurídicas tributarias de los particulares y entidades afectados— es importante para establecer los elementos que generan dicho abuso, los condicionantes de la existencia del abuso y los mecanismos de reacción jurídicamente aceptados desde la perspectiva del derecho internacional de los tratados.

11. La distinción era reconocida por la propia Convención modelo de la OCDE —párrafo 19 de los comentarios al artículo 1, en la actualidad párrafo 17—, y se refuerza tras la actualización de la Convención modelo de la OCDE de 2003 —nuevos párrafos 21 a 21.5, y en especial los supuestos recogidos en el párrafo 21.5.

B. Abuso por parte de alguno de los Estados contratantes

12. El abuso estatal de convenio fiscal abarca aquellas situaciones en las que uno de los Estados contratantes, mediante el ejercicio subsiguiente del poder tributario interno logra alterar las obligaciones anteriormente asumidas por dicho Estado con otros Estados y el equilibrio en la distribución de las competencias tributarias expresadas en la firma de un convenio fiscal. Se coadyuva, de esta forma, a la generación de situaciones abusivas derivadas de la utilización impropia de los convenios de doble imposición firmados por dicho Estado que ocasionan un importante perjuicio a los intereses financieros legítimos del otro Estado contratante.

13. La identificación de la existencia de abuso así como los mecanismos de reproche deben extraerse de forma estricta del derecho internacional público convencional, en particular, del artículo 26 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados entre Estados y organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales, que obliga a las partes de un convenio a cumplirlo de buena fe, o del artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia que permite la aplicación, por parte de dicha Corte, de los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas. En consecuencia, su regulación y solución debe quedar sometida y enjuiciada por las normas de derecho internacional en virtud de normas convencionales entre las partes —previa o posteriormente—, no admitiéndose una restauración del equilibrio convencional por vía unilateral del otro Estado contratante.

14. Entre las diferentes situaciones que pueden suponer un posible abuso estatal de convenio fiscal, podemos encontrar las siguientes:

a) Modificación posterior de la normativa tributaria interna que debe integrarse con el convenio fiscal para permitir su interpretación y aplicación efectiva. Este proceso puede generar la concesión de ventajas excepcionales o excesivas a un determinado número de particulares o beneficiarios del convenio, que no derivan únicamente del texto convencional sino de su integración con la normativa tributaria interna de dicho Estado, a pesar de que en ocasiones se engloben bajo la expresión *treaty shopping*[3];

b) Abuso de convenio como consecuencia de una práctica administrativa de alguno de los Estados contratantes. El abuso estatal puede derivar, asimismo, no de la adaptación posterior de la legislación tributaria realizada por un Estado contratante, sino de la práctica administrativa destinada a conseguir su aplicación, al

permitir una renuncia a alguno de los objetivos y finalidades del convenio, consiguiendo una formulación de las condiciones de acceso al convenio a personas que, en principio, no deberían tener previsto su acceso.

15. La verificación del abuso estatal de convenio fiscal encuentra importantes obstáculos derivados de la dificultad de aplicar su configuración internacional pública al ámbito de los convenios fiscales, en atención a las exigencias del principio *pacta sunt servanda*, que condiciona la actuación de los Estados contratantes. Así:

a) La inexistencia de un concepto de tributación mínima de las rentas transnacionales —o de una obligación de gravamen de dichas rentas— que pueda inferirse de los convenios de doble imposición con el que conformar las situaciones de doble no-imposición como abusivas;

b) La inexistencia de un procedimiento consensuado de verificación, que permita dirimir con solvencia los supuestos de abuso de convenio fiscal, al ser objeto de aplicación e interpretación por parte de los órganos internos respectivos, por no estar previsto el recurso a los tribunales internacionales de justicia para dirimir la existencia de dicho abuso, si bien deberían explorarse las posibilidades de aplicación del procedimiento amistoso en este supuesto;

c) La falta de previsión sobre las consecuencias de su apreciación en el ámbito del derecho público convencional que sólo articula una reacción en caso de violaciones graves del tratado —artículo 60 de la Convención de Viena.

16. En atención a estas consideraciones, la reacción frente a un abuso estatal del convenio fiscal debe preverse de forma expresa en el propio convenio fiscal, incorporando reglas que condicionen la aplicación integrada de sus preceptos con normas internas de alguno de los Estados contratantes que puedan generar una lesión a los intereses financieros del otro Estado que se considere inadmisible, constatando las condiciones de aplicación así como el alcance de sus efectos. No cabría admitir, en estos casos, una reacción unilateral de los Estados contratantes al margen del propio convenio y de las exigencias de la Convención de Viena que resultara contraria a la primacía del convenio fiscal.

III. Abuso del convenio fiscal por parte de los particulares y entidades

A. Definición de abuso de convenio

17. La utilización de la expresión “abuso de convenio” en el ámbito del derecho convencional fiscal hace referencia fundamentalmente a la utilización incorrecta o impropia que de dichas normas realizan los particulares, generando un perjuicio a los intereses financieros de alguno de los Estados firmantes —o incluso de un tercer Estado.

18. En un sentido más estricto, la expresión se refiere únicamente a aquellas situaciones en las que un sujeto que no resulta destinatario del convenio se beneficia de sus cláusulas obteniendo un ahorro fiscal ilícito a consecuencia de dicha aplicación del convenio. Así lo identificó de forma genérica el Grupo de Expertos en su cuarto período de sesiones, definiendo el uso abusivo del convenio fiscal como el uso que pueden hacer de los acuerdos fiscales aquellas personas a quienes dichos acuerdos

no están destinados a beneficiar, con el propósito de obtener ventajas que los acuerdos no están destinados a proporcionarles[4]. Se distingue pues, este supuesto, de aquel en el que el convenio se utiliza como norma de cobertura para el abuso de una norma interna del Estado signatario del mismo.

19. En cambio, desde otra perspectiva, se engloba únicamente los abusos subjetivos identificándolos bajo la denominación *treaty shopping*. Sin embargo, no cabe asimilar la expresión *treaty shopping* —o búsqueda del acuerdo fiscal más favorable—, con la existencia de un abuso de convenio. La configuración de una situación como abusiva —o el hecho de que un particular se beneficie de la aplicación de un convenio de doble imposición de forma abusiva— exige e implica verificar la existencia de una quiebra indirecta y no directa de la norma, por vulneración de su objetivo, su espíritu o su finalidad, por lo que resulta difícilmente constatable de forma apriorística.

B. La identificación del abuso de convenio: la aplicación de la concepción y mecanismos internos antiabuso para su verificación

20. La identificación del abuso de convenio fiscal por parte de los particulares se encuentra condicionada por su finalidad, su aplicación e integración con la normativa interna y la interpretación de sus términos de acuerdo con el contexto del convenio. Estas peculiaridades condicionan que dicha verificación se realice bajo los parámetros que definen el abuso en la normativa tributaria interna de dicho Estado y por parte de los órganos —administrativos o judiciales— de dicho Estado.

21. De esta consideración general se infieren importantes consecuencias:

a) Presupone la conculcación de los intereses legítimos financieros o recaudatorios del Estado contratante que advierte dicho abuso;

b) La verificación se realiza por parte de los órganos internos de cada uno de los Estados contratantes de forma independiente, al tener atribuidas cada uno de ellos las competencias plenas para la aplicación del convenio;

c) Su existencia se infiere de la aplicación de los mecanismos internos existentes en el Estado contratante para hacer frente al abuso de las normas tributarias, o las particulares relativas al abuso de convenios fiscales;

d) No requiere ni necesita de la identificación por parte de ambos Estados contratantes;

e) Por ello, resulta imposible formular una concepción unitaria internacionalmente aceptada de abuso de convenio fiscal por parte de los particulares. Aún elaborándola a partir de unos elementos mínimos básicos, su concreción depende, en última instancia, de los condicionantes legales, jurídicos y de práctica administrativa y judicial que concurren en cada ordenamiento tributario en el que deben integrarse los convenios fiscales para determinar los efectos para los particulares que pueden alegarlos.

22. Esta variopinta actuación en la identificación y reacción contra el abuso de convenio exige su reconocimiento expreso en los comentarios a la Convención modelo de las Naciones Unidas, no pudiéndose limitar su referencia a determinadas doctrinas o formulaciones (por ejemplo, la doctrina de la sustancia sobre la forma).

23. En otro orden de consideraciones, el proceso hermenéutico del convenio es de suma importancia para verificar las exigencias materiales y finalistas del ordenamiento y del convenio, así como para constatar la salvaguarda de las exigencias derivadas de la primacía convencional, incluso en los supuestos en los que el mismo se sustituya por la aplicación de unos mecanismos objetivos apriorísticos demostrativos de la situación que pretende verificarse, por ejemplo, el propósito o ánimo defraudador, la artificialidad de las formas utilizadas o la ausencia de un motivo económico suficientemente válido que sustente la operación.

C. La defensa de las peculiaridades convencionales en la formulación del abuso: primacía y contexto

24. La fijación de la existencia de abuso, aunque de manera fundamental, y la determinación de los mecanismos aplicables para su restitución deben tener presente las peculiaridades derivadas del rango de los convenios fiscales, su posición en el sistema de fuentes y su relación e integración con las normas internas. Siendo cierto que estas cuestiones deben resolverse de acuerdo con los criterios constitucionales internos por parte de los jueces y administradores nacionales, no lo es menos que dicha resolución debe respetar la especial posición de los convenios fiscales que se deriva de las normas de derecho internacional público. En particular, la aplicación de los mecanismos nacionales de identificación y lucha contra el abuso del convenio fiscal debe respetar el principio *pacta sunt servanda*, reconocido en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados. A su vez, se impide la invocación del derecho interno —normas tributarias internas antiabuso en este caso— para justificar el incumplimiento del tratado internacional —artículo 27 de la Convención de Viena. A pesar de la validez y legitimidad interna de dichas previsiones constitucionales, desde la óptica del derecho internacional público no cabe otorgar validez, por esta única circunstancia, a la pretensión de aplicar, en todo caso, la normativa interna antiabuso frente a los convenios fiscales como mecanismo de lucha contra el abuso de los mismos. Desde esta perspectiva, resulta paradigmático el esfuerzo de algunos países por otorgar cobertura convencional específica a las reacciones del ordenamiento tributario interno —e internacional— para hacer frente a los supuestos de abuso de convenio, a pesar de la legitimidad constitucional que ostentaría una reacción a través de meros mecanismos internos antiabuso.

25. En la verificación del abuso cobra una importancia extraordinaria la determinación de las implicaciones del contexto del convenio, así como una interpretación de buena fe de sus términos, por lo que procede analizar algunas de dichas implicaciones contextuales:

a) En primer lugar, en muchos convenios fiscales no puede presumirse como objetivo del convenio la eliminación de los supuestos de doble no-imposición internacional. Con ser ésta una solución no querida por el convenio fiscal, no puede concluirse clara y contundentemente que dicha solución resulte contraria a algunos convenios fiscales, pues esta situación no depende únicamente de los efectos del convenio sino de su integración con las normas de ambos Estados contratantes. Por ello, los Estados que quieran reaccionar ante los peligros que implican estas consideraciones deben establecer normas de cierre expresas en los convenios, o bien aplicar las normas internas de cierre siempre que no contravengan lo dispuesto en el convenio;

b) En segundo lugar, debe reconocerse la relatividad y falta de carácter absoluto de la respuesta a dar ante una pretendida situación abusiva convencional. En efecto, la formulación del juicio contextual que permite determinar cuándo se vulnera el objetivo o la finalidad del convenio debe realizarse teniendo en cuenta las normas internas de cada uno de los Estados, el equilibrio existente entre las reglas de distribución de la competencia y, también, los métodos consentidos y previstos por el convenio para eliminar la doble imposición internacional. A su vez, puede depender del modelo de convenio de referencia de cada convenio fiscal, a pesar de que las convenciones modelo no expresan la función y relevancia que tienen dichas convenciones modelo y sus comentarios en el proceso interpretativo;

c) Finalmente, la consideración como abusiva de una interposición de una persona o entidad —societaria normalmente— en un tercer Estado beneficiándose de los convenios fiscales firmados por el tercer Estado dependerá del grado de comprensión por parte de los Estados contratantes de los efectos asignados a la bilateralidad del convenio y al alcance de la discrecionalidad de cada uno de los Estados contratantes para definir los sujetos residentes en su propio Estado a los que resultan aplicables las disposiciones del convenio, lo que implica perfilar el ámbito de los sujetos y situaciones afectadas por dicha aplicación (*persons covered*).

IV. La reacción frente al abuso de convenio fiscal: las medidas antiabuso de convenio fiscal

A. Las medidas internas antiabuso de convenio y los convenios fiscales

26. La reacción lógica contra el abuso de convenio se produce en primera instancia con la pretensión de aplicar la normativa interna destinada a evitar o hacer frente a las situaciones de abuso de las normas tributarias en contra de los intereses financieros de los Estados, puesto que, como se ha afirmado anteriormente, el sentido habitual de la expresión abuso de convenio fiscal cabe referirla a los supuestos de abuso por parte de particulares o entidades, de una norma tributaria —convencional o interna, pero tributaria— con la intención de conseguir un ahorro fiscal ilícito, ilegítimo o que resultaría inaplicable en la normalidad de los casos.

27. Esta pretensión consigue, en ocasiones, resultados efectivos, a la vista de los casos consultados en diferentes jurisdicciones, más allá de las consideraciones teóricas que quepan realizar en torno a su validez, en la medida en que los órganos nacionales encargados de su verificación se encuentran vinculados por exigencias de su propio ordenamiento tributario más que por consideraciones genéricas que afectan a las condicionantes derivados de la peculiar naturaleza de la norma convencional abusada o defraudada.

28. Sin embargo, tal como se desprende del análisis efectuado, este resultado puede lesionar la particular posición de primacía de los convenios de doble imposición frente a la legislación tributaria interna que se infiere del derecho internacional público y, por tanto, las obligaciones estatales asumidas en virtud de un tratado internacional. Por ello, debería condicionarse la aplicación de la normativa interna antiabuso frente al convenio a la conclusión que se infiera del análisis de los condicionantes que intervienen en la identificación del abuso de convenio, a saber:

a) Los criterios que presiden la interpretación y aplicación del convenio y, en especial, las exigencias lógicas derivadas de su contexto;

b) Los condicionantes según los que se produce la integración de la norma convencional —pretendidamente abusada— con la normativa tributaria interna que sirve de referente;

c) Las exigencias que se infieren de la prohibición unilateral de las obligaciones convencionales, en atención a lo dispuesto en el artículo 27 de la Convención de Viena.

29. Así, si la aplicación de la normativa interna antiabuso determina una reconsideración de los hechos a los que resulta aplicable la norma tributaria, en este caso convencional, difícilmente podrá oponerse la existencia de una vulneración de las obligaciones convencionales por la norma interna, sin perjuicio de la validez de los mecanismos de prueba reconstructivos empleados.

30. En cambio, si la aplicación de la normativa interna antiabuso determina una recalificación jurídica de la situación o estructura ideada para cometer el abuso de convenio, la existencia o no de vulneración unilateral de las obligaciones convencionales —para con los beneficiarios del convenio— dependerá de los efectos que dicha recalificación provoque en la modificación de las condiciones de aplicación e interpretación de un convenio. Si se aplica el juego de remisiones a la normativa tributaria interna no podrán alegarse obstáculos insalvables para la aplicación de la normativa interna recalificadora. En cambio, si la recalificación es previa y provoca la aplicación de una regla convencional distinta con efectos diferentes, la agravación de la situación tributaria del particular podría observarse como una modificación unilateral de las condiciones de aplicación del convenio, contraviniéndose de este modo el principio *pacta sunt servanda*. En este caso, la pretensión de los Estados de hacer prevalecer la normativa interna antiabuso frente a las obligaciones convencionales particulares del caso podría salvarse mediante la incorporación de una cláusula de salvaguarda en el propio convenio fiscal que habilitara la aplicación de las normas tributarias internas.

31. El Grupo de Expertos debería analizar en este sentido los siguientes aspectos, para cuya reflexión resultan enormemente relevantes las consideraciones efectuadas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en la actualización de 2003 de su Convención modelo:

a) Un aspecto técnico relativo a una sistematización de dicho tratamiento, incorporando de forma conjunta los postulados que en el comentario de la Convención modelo de la OCDE se contienen, por una parte, en los apartados 9.2 a 9.6 y por otra, en los apartados 22 a 26 de los comentarios al artículo 1 de la Convención modelo;

b) Un aspecto sustancial relativo a la validez de las propuestas genéricas formuladas por la OCDE, y que se infieren de los apartados 9.4 y 22.2 de los comentarios al artículo 1 de la Convención modelo. En ellas se lee, por un lado, que se acepta que los Estados no tienen que otorgar los beneficios de un convenio de doble imposición cuando se hayan realizado arreglos que constituyan un abuso de los preceptos del convenio, mientras que por otro se indica que aunque dichas reglas [internas] no contradicen los convenios fiscales, se acuerda que los Estados miembros deberían observar cuidadosamente las obligaciones específicas establecidas en los convenios fiscales para eliminar la doble imposición en tanto en cuanto no exista

una prueba evidente de que los convenios fiscales se han abusado. La integración de dichos conceptos parece significar que se acepta —a modo de consenso internacional— la posibilidad de que los Estados apliquen su normativa interna antiabuso para hacer frente a los supuestos de evasión fiscal internacional, incluso frente a la primacía de los convenios fiscales, y que esta aplicación no plantea conflictos de derecho internacional cuando exista una evidencia clara de que se ha abusado el convenio. No obstante, la OCDE establece un principio guía para verificar el abuso del convenio, que consiste en verificar que el "principal objetivo" del particular consistía en beneficiarse de la posición tributaria más ventajosa que le proporcionaba la aplicación del convenio abusado.

32. En atención a dichas consideraciones, debería someterse a la consideración del Grupo de Expertos si se acepta la traslación de dicho consenso al ámbito de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo; si puede considerarse que existe un "principio general de derecho reconocido por las naciones civilizadas" que permite a los Estados actuar frente a los sujetos y entidades que realizan estructuras y operaciones que suponen un abuso del convenio; cuáles serían en dicho caso los criterios o elementos que deberían servir para la formulación de dicho principio general (de forma similar al apartado 9.5 de los comentarios al artículo 1 de la Convención modelo de la OCDE); y si deberían matizarse aquellos considerandos por las exigencias derivadas de la Convención de Viena.

33. Una forma de evitar las dudas interpretativas y aplicativas que se infieren de la relación entre normas antiabuso y convenios fiscales consiste en la introducción en los convenios fiscales de una cláusula de salvaguarda expresa, que permite la aplicación de dicha normativa frente al convenio. Esta práctica comienza a extenderse entre muchos Estados, que han decidido incorporar en sus convenios —normalmente a través de protocolos— habilitaciones expresas —aún con diferente alcance y contenido— a la aplicación de la normativa interna antiabuso, modificando de este modo los presupuestos de interpretación y aplicación de los términos del convenio. Desde una perspectiva práctica, esta reacción tiene la ventaja de su fácil aplicación y de la evitación de los problemas jurídicos por la quiebra de la primacía convencional.

34. Debe significarse, no obstante, que la incorporación de dicha cláusula habilitante no prejuzga, de forma automática, la posibilidad o imposibilidad de aplicar la normativa interna antiabuso en aquellos supuestos en que falta la misma, puesto que en dichos casos la solución vendrá determinada por los criterios expuestos anteriormente.

B. Las medidas convencionales para evitar el abuso de convenio

35. En la reacción contra el abuso de convenio deben distinguirse las cláusulas de salvaguarda habilitadoras de la aplicación de la normativa interna antiabuso, de la delimitación convencional específica de los supuestos de abuso y sus consecuencias y efectos por parte del propio convenio fiscal. En este segundo supuesto, el convenio no contiene una mera habilitación sino la propia configuración del abuso convencional, sin perjuicio de que resulte conveniente un desarrollo armónico de la legislación interna que permita su verificación y eficacia. En estos casos, sólo mediante la referencia expresa convencional, se precisa cuándo un sujeto no está

dotado de legitimidad para solicitar el amparo de un convenio fiscal, configurándose internacionalmente el *treaty shopping* como abusivo y la reacción frente al mismo.

36. Esta constatación tiene consecuencias importantes:

a) Se realiza una delimitación adicional de los sujetos y entidades que pueden alegar la aplicación del convenio o de alguno(s) de sus preceptos, redefiniendo los sujetos afectados por el mismo o sus normas;

b) Son consideraciones de política tributaria o presupuestaria las que definen dicha delimitación adicional, que sin embargo, debería ser coherente con las implicaciones actuales derivadas de la firma de convenios fiscales como mecanismo de promoción del comercio internacional, en el proceso de internacionalización económica en que dichos convenios se inscriben. El informe de las Naciones Unidas de 1987 ya realizaba dichas consideraciones, considerando incluso que aún si las transacciones se hubieran efectuado con la intención expresa de aprovechar los acuerdos pertinentes, no cabía concluir necesariamente que ello fuera objetable[5]. El Grupo de Expertos debería considerar si esta afirmación sigue resultando válida como punto de partida para enfocar el tratamiento del *treaty shopping*;

c) En muchas ocasiones, la naturaleza de la reacción prevista es mixta, no sólo frente a la actitud o actividad del particular, sociedad o entidad, sino también frente al otro Estado contratante que pretende sacar provecho de la integración convencional con su propio ordenamiento, en una clara muestra de desconfianza hacia el otro Estado contratante. Intenta, por tanto, restringir la concepción bilateral del convenio que se compadece mal con el reconocimiento de efectos hacia terceros que las propias convenciones modelo asumen (por ejemplo: situaciones triangulares, sociedades de artistas) y así limitar el poder discrecional de un Estado para determinar, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.1 en combinación con el artículo 1 de la Convención modelo, los sujetos que pueden beneficiarse del convenio frente al otro Estado contratante;

d) En ausencia de dicha precisión convencional, no puede concluirse que la búsqueda del convenio más ventajoso pueda resultar contrario al objeto y finalidad del propio convenio. En otros términos, el *treaty shopping* sólo presupone un uso impropio del convenio cuando pueda configurarse jurídicamente como abuso de derecho —bien de Estado, bien por parte de particulares mediante los mecanismos internacionalmente aceptados y salvando las exigencias derivadas del derecho internacional público— o cuando se concrete de forma expresa dicha calificación en una cláusula convencional. En este sentido resultan de indudable importancia las consideraciones que se están efectuando en determinados ámbitos regionales, en particular en el ámbito de la Unión Europea, en relación con la posibilidad de actuar dichos mecanismos antiabuso específicos —así como otros más genéricos incorporados en la legislación tributaria interna— en aquellas situaciones amparadas por la primacía del derecho comunitario;

e) Entre las críticas generales a dicha actuación se señala la pérdida de una posición coherente en torno al alcance de los beneficios de las disposiciones convencionales, que constituyen un enfoque meramente parcial del fenómeno *treaty shopping*, que lejos de reducirlo o eliminarlo puede llegar a incrementarlo, o incrementar la complejidad en la aplicación de los convenios, que comporta una revisión de los mecanismos prácticos de aplicación y control de los mismos. En gran medida, la efectividad de dichas cláusulas depende de la reacción del otro Estado contratante

y de la colaboración del mismo en la evitación de sujetos interpuestos de forma ilícita o ilegítima.

C. La respuesta de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y sus comentarios al abuso de convenio mediante medidas convencionales

37. La Convención modelo de las Naciones Unidas parte en su tratamiento de las medidas convencionales para contrarrestar el abuso de convenio de las indicaciones realizadas por parte de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos en su propia Convención modelo. De este modo, el presente análisis de la posible actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas partirá de las incorporaciones y modificaciones realizadas por la Convención modelo de la OCDE.

38. No obstante, y como consideración previa, debemos analizar el proceso de asunción de los postulados del comentario de la Convención modelo de la OCDE por parte del comentario de la Convención modelo de las Naciones Unidas en su versión finalmente publicada.

39. De acuerdo con el proyecto de informe del grupo de discusión del Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación[6], debía incorporarse en la Convención modelo de las Naciones Unidas los párrafos 7 a 10 de los comentarios al artículo 1 de la Convención modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, y que los comentarios sobre el abuso de tratado podrían incorporarse de forma útil a la Convención modelo de las Naciones Unidas, incorporando los párrafos 22 a 26 de la versión de la Convención modelo de la OCDE vigente a la fecha.

40. Sin embargo, la traslación realizada finalmente dista de dicha indicación, sin que se aprecien razones durante el debate en el seno del Grupo de Expertos que determinen esas omisiones. Así, se omite la incorporación del anterior apartado 12 de los comentarios, precepto que contiene el planteamiento de las consideraciones generales que deben efectuarse para la adopción de uno u otro enfoque. Se omiten, asimismo, los párrafos en los que se enumeran las ventajas e inconvenientes de la adopción de cada enfoque particular (párrs. 14, 16, 18, y 20). Aún aceptando la innecesariedad de dicha adopción automática, no se acierta a comprender por qué no se han incorporado a la Convención modelo de las Naciones Unidas las consideraciones que al efecto se debatieron e hicieron constar en su propio informe de 1987. Tampoco se incorpora la "cláusula de tránsito" como mecanismo de lucha efectiva contra las situaciones de *stepping stone* (párrs. 19 y 20), a pesar de que también en el informe de las Naciones Unidas de 1987 se debatieron los aspectos relativos a dicha cláusula[7]. Debería considerarse la corrección de dichas omisiones, así como la incorporación matizada de las modificaciones de la Convención modelo de la OCDE efectuadas en 2003.

V. Análisis de las cláusulas convencionales avanzadas para hacer frente al abuso de convenio: las cláusulas de limitación de beneficios

41. Desde su incorporación en la Convención modelo de los Estados Unidos de América (20 de septiembre de 1996), las cláusulas de limitación de beneficios (*LOB clauses*) se han convertido en un instrumento de aplicación creciente en la delimitación de los beneficiarios/destinatarios de todas o algunas de las cláusulas de un convenio fiscal.

42. Las cláusulas de limitación de beneficios representan un mecanismo genérico de definición cerrada o cuasi-cerrada de los sujetos, particulares y entidades con acceso al convenio; suponen, por tanto, no una delimitación negativa de los requisitos que excluyen alguno o todos los efectos o preceptos del convenio, sino una definición positiva de los criterios que deben reunir los destinatarios del convenio para poder alegar y aplicar sus beneficios en ambos Estados. Desde esta perspectiva implican una mayor intervención y discrecionalidad de las administraciones tributarias que la implicada por las cláusulas parciales que se aconsejaban en las convenciones Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos y las Naciones Unidas hasta la fecha.

43. Desde esta perspectiva, suponen un desplazamiento de las competencias que tradicionalmente se asignan en los modelos de convenio a los Estados contratantes cuando actúan como Estado de la residencia, para establecer el ámbito de aplicación de las personas beneficiarias del convenio —artículo 4.1 de la Convención modelo. Con la inclusión de la cláusula de limitación de beneficios, dicha concreción forma parte del texto del propio convenio y no queda al amparo del otro Estado contratante, permitiendo al Estado de origen de las rentas verificar su cumplimiento y evitando de este modo que personas a las que no resultaba aplicable el texto del convenio queden amparadas por dichos beneficios de forma contraria a los designios de los Estados firmantes.

44. La definición positiva y comprensiva de los beneficiarios últimos de las cláusulas del convenio fiscal supone, en consecuencia, un mecanismo antiabuso de alcance y contenido mayor y distinto de otras técnicas de delimitación subjetiva antiabuso ya asumidas e incluidas en los modelos de convenio.

45. Así, en relación con la cláusula del beneficiario efectivo incorporada en los artículos 10 a 12 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, se observa una identidad de objeto y sentido, consistente en evitar la aplicación de los beneficios del convenio a personas o entidades meramente interpuestas por dicha finalidad fiscal convencional. Sin embargo, ambas técnicas difieren en otros aspectos esenciales:

a) En primer lugar, por la eficacia parcial de exclusión/inclusión aplicable a la cláusula del beneficiario efectivo. Sólo las cláusulas de limitación de beneficios suponen una respuesta global a una posible utilización abusiva subjetiva del convenio. La cláusula del beneficiario efectivo, en cambio, es un mecanismo antiabuso que se limita a evitar la tributación reducida en la fuente cuando se interponen personas en un Estado distinto —tercero— que no son los destinatarios de la renta generada en el país de la fuente;

b) En segundo lugar, por la falta de definición específica en el propio convenio. A pesar de estar generalizado su uso, son pocos los ordenamientos tributarios

internos que concretan el significado de la expresión beneficiario efectivo, por lo que su interpretación conforme con lo dispuesto en el artículo 3.2 de la Convención modelo sólo resulta plausible en atención a su configuración conforme al contexto del convenio. Sin embargo, esta definición tampoco resulta satisfactoria en muchos casos, de ahí que algunos Estados estén optando por la inclusión de una definición específica de la cláusula en el convenio fiscal.

46. Por otro lado, las cláusulas de limitación de beneficios difieren de la cláusula antiabuso de las sociedades de artistas prevista en el artículo 17.2 de la Convención modelo, porque este es un supuesto de cláusula meramente habilitante de la normativa tributaria interna antiabuso.

47. La inclusión de las cláusulas de limitación de beneficios en el texto de los convenios fiscales exige realizar una serie de consideraciones generales antes de analizar con cierto detalle sus exigencias concretas.

48. En primer lugar, implican la aparición de una doble vinculación de los particulares y entidades a los convenios fiscales: primero, una sujeción general, aplicable a todos los residentes fiscales de alguno de los Estados contratantes (o de ambos), que en última instancia se refiere de forma indefectible a los artículos 24, 25 y 27 de la Convención modelo; y segundo, la aparición de una categoría específica los residentes cualificados, que son aquellos que, por cumplir las condiciones específicas convencionales de vinculación, pueden exigir, alegar y aplicar las cláusulas de los convenios que les generan un beneficio fiscal.

49. En segundo lugar, el enfoque global del abuso de convenio no logra distinguir los supuestos en los que los efectos contrarios a alguno de los Estados contratantes se produce por una reacción del otro Estado contratante de aquellos en los que dicho resultado es causado por una estructuración o actividad abusiva del particular, distinción que, como hemos puesto de manifiesto, debería estar presente en la formulación de la validez de los mecanismos antiabuso previstos en el convenio.

50. En tercer lugar, la aplicación de dichas cláusulas requiere de un mecanismo complementario de actuación en la normativa tributaria interna, así como un engranaje de las mismas con el desarrollo de técnicas de cooperación interadministrativa en la obtención de información con relevancia fiscal procedente de otros países. En ausencia de estos complementos necesarios, se corre el riesgo de aceptar simplemente las exigencias de uno de los Estados contratantes en torno al abuso subjetivo de convenio fiscal, quebrándose de esta forma los presupuestos de aplicación del mismo derivados del principio de reciprocidad.

51. En cuarto lugar, merece destacarse la falta de una formulación homogénea o *standard* de dicha cláusula. Varios factores coadyuvan a dicho resultado: su construcción progresiva intentando hacer frente a los supuestos más avanzados de utilización ilegítima de los convenios fiscales, la falta de una cláusula tipo en los modelos de convenio internacionalmente aceptados, la reacción contraria a la misma por parte de muchos Estados o la necesidad de compatibilizar sus exigencias con otras derivadas de ordenamientos supranacionales, como el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLC) o el derecho comunitario, provocan un surtido, diverso y complejo grupo de normas antiabuso de difícil sistematización y explicación homogénea. A su vez, lejos de limitar las posibilidades de interposición de sociedades y entidades para obtener beneficios excesivos del convenio mediante la homogeneización de los requisitos subjetivos de acceso a los convenios por parte de los

particulares, genera una multitud de situaciones particulares y específicas convencionales ocasionando privilegios a unos sujetos frente a otros que resulta difícilmente compatible con las exigencias del principio de no discriminación. Así, por tomar sólo como ejemplo un análisis comparativo de los convenios fiscales firmados entre los Estados Unidos y los diferentes países de la Unión Europea, en cuyo seno rigen con efecto directo las libertades fundamentales de circulación y establecimiento, existen convenios en los que no se incluye una cláusula de limitación de beneficios, otros en los que se incluye dicha cláusula —si bien con diferentes requisitos específicos— y otros en los que dicha cláusula se completa con una cláusula de beneficios derivados —*derivative benefits clause*— a efectos de salvar su incompatibilidad con las exigencias supranacionales del derecho comunitario, determinando el surgimiento de un nuevo concepto, el de "beneficiario equivalente". La existencia de diferentes *standards* de acceso al convenio permite la elección de jurisdicciones de entrada o salida a la Unión Europea, sin perjuicio de que, en otros casos, los mecanismos aplicativos previstos para las cláusulas de limitación de beneficios impiden una verificación particularizada de cada uno de estos requisitos.

52. A estos efectos, la inclusión de una cláusula *standard* en los modelos de convenio generales —la Convención modelo de la OCDE ya contiene una cláusula de limitación de beneficios *standard* en el texto de sus comentarios como consecuencia de su actualización de 2003, párrafo 20 de los comentarios al artículo 1— puede contribuir a una comprensión más homogénea y similar a nivel internacional. Debe criticarse, sin embargo, que la Convención modelo de la OCDE incluya dicha cláusula sin consideraciones generales y explicativas en torno a sus criterios de aplicación, sus criterios interpretativos y sus ventajas e inconvenientes. No obstante, el Grupo de Expertos debería decidir si procede la inclusión de dicha cláusula en los comentarios de la Convención modelo de las Naciones Unidas, así como su alcance y contenido específico.

A. La estructura de las cláusulas de limitación de beneficios

53. A pesar de su complejidad, en atención a su regulación en la Convención modelo de los Estados Unidos de 1996, así como a la vista de algunas cláusulas específicas incluidas en los convenios firmados por dicho país, la cláusula de limitación de beneficios se estructura en los siguientes apartados que concretan los requisitos de aplicación de los beneficios del convenio: particulares, entes públicos, sociedades cotizadas, entes sin ánimo de lucro, otras sociedades y entidades no cotizadas; tiene, además, una cláusula que permite la aplicación parcial del convenio y una cláusula de cierre de determinación de la aplicación por parte de las autoridades administrativas de los Estados contratantes.

54. La estructuración en estos bloques de sujetos beneficiarios de los términos de los convenios fiscales tiene como finalidad establecer criterios que pongan de manifiesto una vinculación suficiente con el territorio de un Estado contratante o un verdadero motivo económico. Sin embargo, esta vinculación se realiza de forma diferente en relación con los diferentes grupos de sujetos beneficiarios, resultando en la aplicación de tests o criterios objetivos diferentes —test de cotización, test de propiedad, test de erosión de la base, test de beneficios derivados, test de actividades empresariales. La aplicación de diferentes tests objetivos puede generar, sin embargo, situaciones discriminatorias de acceso a los convenios fiscales entre diferentes tipos de contribuyentes, que conviene analizar desde la perspectiva del fomento de

la internacionalización de las empresas y de la necesidad de obtención de recursos por parte de los Estados en desarrollo.

B. La aplicación del convenio a las personas físicas

55. En relación con las personas físicas, las cláusulas de limitación de beneficios otorgan plena confianza a la legislación del Estado de residencia para establecer los criterios de vinculación con dicho Estado que considere oportunos. Por ello, para hacer frente a la interposición de dichas personas (*agents or nominees*) se considera un mecanismo antiabuso suficiente las cláusulas sobre beneficiario efectivo ya incluidas en la mayoría de los convenios fiscales.

C. La aplicación del convenio a las entidades públicas gubernativas

56. La protección convencional por parte de los Estados contratantes resulta obvia para garantizar un desarrollo de sus funciones menos gravoso en el otro Estado. La inclusión de dicha cláusula comportará la necesidad de definir o enumerar las diferentes entidades que alcanzan dicha condición en atención a las particularidades de los Estados contratantes.

D. La aplicación del convenio a las sociedades cotizadas

57. La aplicación de los beneficios convencionales a dichas sociedades se verifica mediante los tests de cotización en un mercado de valores reconocido y de negociación sustancial y regular de dichos valores. Sin embargo, las sociedades cotizadas no requieren de la verificación de los tests de propiedad ni, principalmente, del test de la erosión en la base, uno de los mecanismos incluidos en las cláusulas de limitación de beneficios más efectivos contra el desarrollo de estructuras *stepping stone*, o el genérico test de la actividad empresarial. Ello puede generar un trato diferenciado difícilmente justificable entre los diferentes tipos de sociedades —cotizadas o no—, que dificulta los requisitos de acceso al convenio de las segundas, lo que desde la perspectiva de los países en desarrollo puede suponer una desventaja para sus pequeñas y medianas empresas frente a los grupos multinacionales. Esta circunstancia se ve agravada por el hecho de que el acceso al convenio sobre esta base no se limita a las sociedades cotizadas que cumplen directamente dichos criterios, sino también para las sociedades filiales de aquéllas, incluso aquéllas controladas de forma indirecta, con unos requisitos específicos, o para las entidades —*trusts*, por ejemplo— controlados por aquellas sociedades cotizadas con acceso a los convenios, sin que en ambos casos se exija el paso por los tests de propiedad y de erosión en la base.

58. Con carácter general, y sin perjuicio de las particularidades existentes en numerosos convenios, se considera que las sociedades son cotizadas en un mercado de valores reconocido, cuando su clase mayoritaria de acciones —todas ellas— se negocia sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido. Como mecanismo adicional, se otorga el acceso al convenio cuando la clase mayoritaria de acciones representando la mayoría (más del 50%) de los derechos de voto y del valor de la sociedad se posee por cinco o menos sociedades que cumplen los requisitos anteriores.

E. La aplicación del convenio a las entidades sin ánimo de lucro y fondos y planes de pensiones

59. En este caso, el acceso al convenio se otorga en atención a la finalidad pública o de interés general otorgada por las legislaciones internas reguladoras de dichas entidades —entidades no lucrativas de carácter religioso, benéfico, científico, literario o educativo— o bien a la finalidad de previsión social que está destinada a cumplir —planes y fondos de pensiones. Sin embargo, en este último caso, el acceso al convenio queda supeditado al cumplimiento de un test de propiedad, concretado en que más del 50% de los socios, beneficiarios, miembros o participantes sean personas físicas residentes en alguno de los Estados contratantes.

F. La aplicación del convenio a otras entidades y sociedades

60. Para el resto de sociedades a las que no resulta de aplicación una regla especial, el acceso al convenio se establece por el cumplimiento —cumulativo— de dos criterios o tests: el test de propiedad y el test de erosión de la base.

61. El test de propiedad exige que la mayoría del voto agregado y del valor de las acciones o participaciones (más del 50%) se posea durante la mayor parte del período impositivo por otras personas o entidades que sean residentes cualificados, con la excepción de las filiales de las entidades cotizadas.

62. El test de erosión de la base tiene como objetivo impedir la generación de mecanismos *stepping stone* mediante los que la renta atribuida a una entidad intermedia se transfiera, directa o indirectamente, a entidades residentes en otros Estados mediante la generación de pagos deducibles al exterior que reduzcan más del 50% de la renta bruta de la entidad interpuesta. La definición de los términos pagos deducibles o renta bruta se realiza conforme a la legislación interna de los Estados contratantes.

G. La aplicación parcial de los beneficios del convenio mediante el test de actividad empresarial

63. La aplicación de los beneficios del convenio se basa en este caso por la existencia de una vinculación económica efectiva con el territorio del Estado de residencia, y con independencia de la existencia de una vinculación subjetiva suficiente. Se cumple este criterio, en relación con cada tipo de renta, cuando el sujeto que obtiene la renta lleva a cabo una actividad empresarial en el Estado de residencia, la renta obtenida en el Estado de la fuente se obtiene en relación con aquella actividad, o es incidental a la misma y el residente satisface el resto de condiciones del convenio para obtener los beneficios del mismo. Se exige además que la actividad realizada en el Estado de residencia sea sustancial en relación con las actividades del Estado de origen de las rentas.

64. A diferencia de los otros criterios, éste resulta de muy difícil aplicación ex oficio, no pudiendo considerarse con naturaleza *self-executing*, por lo que requerirá la determinación previa solicitud y aportación de los mecanismos de prueba pertinentes. La Convención modelo de la OCDE redacta esta cláusula en relación únicamente al Estado de la residencia, si bien nada obsta a que la aplicación de la cláusula se reclame y exija en el Estado de origen de las rentas.

H. La cláusula de cierre: la aplicación de los beneficios del convenio por parte de las autoridades de uno de los Estados contratantes

65. Muchos convenios fiscales y, de forma similar, la propuesta contenida en los comentarios de la Convención modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), cierran su cláusula de limitación de beneficios atribuyendo a cualquiera de las autoridades fiscales competentes de los Estados contratantes la facultad para otorgar el beneficio de algunas cláusulas del convenio fiscal a determinadas entidades o sociedades que no cumplan ninguno de los criterios o tests anteriores. El otorgamiento de dicha facultad discrecional a una —cualquiera— de las autoridades de los Estados contratantes merece una crítica firme desde la óptica del principio de reciprocidad, del principio *pacta sunt servanda* y del principio de seguridad jurídica, que resulta contravenida en este caso por el alto margen de discrecionalidad a favor de cualquiera de los dos Estados de forma unilateral —actuando como Estado de la fuente o Estado de la residencia— para que decida la aplicación de los términos del convenio. Por ello, resultaría más coherente con las exigencias del derecho internacional convencional la incorporación de una cláusula de buena fe que permitiera acceder a los beneficios del convenio a determinados sujetos que no realicen ninguna actividad abusiva y así se demuestre.

Notas

[1] Véase *Contributions to International Cooperation in Tax Matters: Treaty Shopping, Thin Capitalization, Cooperation between Authorities, Resolving International Tax Disputes* (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: E.88.XVI.1).

[2] *Informe de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, Monterrey (México), 18 a 22 de marzo de 2002* (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.02.II.A.7), cap. I, resolución 1, anexo, párr. 64.

[3] *Contributions to International Cooperation in Tax Matters*, párr. 24.

[4] Ibíd., párr. 8.

[5] Ibíd., párr. 27.

[6] "Draft report of the Focus Group of the Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters on its second meeting" (inglés solamente) (ST/SG/AC.8/1999/CRP.6).

[7] *Contributions to International Cooperation in Tax Matters*, párrs. 68 a 72.