



Consejo Económico y Social

Distr. general
2 de agosto de 2012
Español
Original: inglés

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

Octavo período de sesiones

Ginebra, 15 a 19 de octubre de 2012

Tema 3 o) del programa provisional*

**Deliberación sobre cuestiones sustantivas relacionadas
con la cooperación internacional en cuestiones de
tributación: artículo 8: cuestiones de transporte**

Actividades auxiliares comprendidas en el artículo 8

Nota de la Secretaría**

Introducción

1. En su séptimo período de sesiones, celebrado del 24 al 28 de octubre de 2011, el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación convino en actualizar el comentario al artículo 8 (Navegación marítima, interior y aérea) sustituyéndolo por el texto que figura en el anexo de la presente nota. Las revisiones propuestas en el documento E/C.18/2011/CRP.2/Add.1¹ solo fueron aceptadas parcialmente. Los debates del Comité se resumen en los párrafos 37 a 39 del informe del Comité (E/2011/45)², que se reproducen a continuación:

Artículo 8: Navegación marítima, interior y aérea

37. Varios miembros expresaron preocupación por los cambios de gran alcance propuestos en el comentario sobre el artículo 8. Se alegó que los cambios ampliarían el alcance del artículo y, por ello, necesitaban ser debatidos en detalle para evaluar sus consecuencias.

38. En consecuencia, se eliminaron los párrafos del comentario de la OCDE añadidos en 2005 que se referían a los ingresos de actividades directamente

* E/C.18/2012/1.

** La presente nota, que ha sido preparada por la Secretaría, constituye un análisis preliminar cuya única finalidad es ayudar al Comité en su examen de la cuestión y no refleja necesariamente opiniones ya adoptadas.

¹ En las páginas 136 a 145. Se puede consultar en www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/CRP.2_Add1_12Oct.pdf.

² Se puede consultar en www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/index.htm.



conectadas y secundarias de empresas de navegación marítima y aérea. Se decidió incluir en el catálogo de cuestiones que se examinarán en el futuro el término “auxiliar” en el contexto de las actividades auxiliares que entrarían dentro del ámbito del artículo.

39. Se acordó suprimir el párrafo 8 propuesto que trataba de la cuestión de incluir las actividades de pesca, dragado o remolque en alta mar en el comentario sobre ese artículo. Por lo que se refiere a los párrafos 12 y 13, se acordó mantener el texto tachado en la actualización, lo que significaba que la referencia correcta para las citas de los párrafos 4 a 14 sería el comentario de la OCDE de 2003³.

2. La finalidad de la presente nota es examinar las cuestiones relativas al desarrollo del concepto de actividades “auxiliares”, según se propone en el documento preparado para el séptimo período de sesiones del Comité.

El artículo

3. El artículo 8, tal como figura en la versión actualizada de la Convención modelo de las Naciones Unidas, está redactado de la siguiente manera (en el marco de la actualización de 2011 no se introdujo ningún cambio en el texto del propio artículo):

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 solo 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 solo 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 marítima 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 estos, 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.

³ Es decir, la última versión del comentario al Modelo de Convenio de la OCDE antes de los cambios introducidos en 2005.

Artículo 8 (variante B)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional solo 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 solo 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 los beneficios netos globales obtenidos 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 solo 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 marítima 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 estos, 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.

Comparación entre los comentarios más recientes a la Convención modelo de las Naciones Unidas y al Modelo de Convenio de la OCDE

Antecedentes de los comentarios

4. Las modificaciones introducidas en el marco de la actualización de 2011 de la Convención modelo de las Naciones Unidas solo afectan al comentario del artículo e incorporan muchos de los cambios realizados en el Modelo de Convenio de la OCDE con posterioridad a la aprobación, en 1999, y la publicación, en 2001, de la anterior versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas. No obstante, como ya se ha señalado, los miembros del Comité no aceptaron algunos de los cambios propuestos en relación con el significado de las “actividades auxiliares”, término extraído de versiones anteriores de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. El término más actual que utiliza la OCDE es “actividades secundarias”, que es quizá una manera más eficaz de distinguir esas actividades de las actividades de carácter “preparatorio o auxiliar” a que se hace referencia en el

artículo 5, párrafo 4. Dicho cambio podría ser útil si se actualizaran otros aspectos de las citas del Modelo de Convenio de la OCDE⁴.

5. Los cambios introducidos en el Modelo de Convenio de la OCDE en 2005 que no figuran en la actualización de 2011 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se basaron en el informe de la OCDE sobre los cambios propuestos en relación con el comentario al artículo 8 titulado “Proposed changes to the Commentary on Article 8”. Dicho informe se publicó primero en abril de 2004 para que se formularan observaciones públicas. Se hicieron algunos cambios sobre la base de las observaciones recibidas y la versión final del informe se publicó el 15 de diciembre de 2004⁵.

6. En 2005 se modificó la redacción del párrafo 6 del comentario al Modelo de Convenio de la OCDE con respecto a la que figuraba en la Convención modelo de las Naciones Unidas de 2001. El texto anterior hacía referencia a “otras actividades vinculadas más o menos estrechamente a la explotación directa de buques y aeronaves”, a las que, como ya se ha señalado, denominaba “actividades auxiliares”.

7. La nueva formulación es la siguiente: “Aquellas actividades que la empresa no necesita realizar a los efectos de su propia explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional, pero que suponen una contribución relativamente poco significativa y que están tan estrechamente relacionadas con esa explotación que no deberían ser contempladas como una actividad empresarial diferenciada o una fuente de renta de la empresa, deberían considerarse como secundarias respecto a la explotación de buques o de aeronaves en tráfico internacional”⁶.

8. La Convención modelo de las Naciones Unidas de 2001, al citar la versión del Modelo de Convenio de la OCDE anterior a 2005, incluye los siguientes ejemplos que, según se afirma, son “actividades auxiliares que pueden ser debidamente incluidas en la disposición”:

- a) Venta de billetes de pasaje por cuenta de otras empresas;
- b) Explotación de servicios de autobús que comuniquen la ciudad con el aeropuerto;
- c) Publicidad y propaganda comercial;
- d) Transporte de mercancías por camión entre un depósito y un puerto o aeropuerto⁷.

9. La redacción (en particular el empleo de las palabras “que pueden ser”) es un poco ambigua y no especifica si esos ejemplos están comprendidos o no *per se* en el párrafo, pero el contexto parece sugerir que dichos ejemplos se consideran “vinculados más o menos estrechamente a la explotación directa de buques y aeronaves” y, por tanto, están comprendidos en el párrafo.

⁴ Cabe señalar que el párrafo 10 de la versión inglesa del comentario al artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas ya emplea el término “ancillary” (secundario) como sinónimo de “auxiliary” (auxiliar).

⁵ Se puede consultar en www.oecd.org/dataoecd/20/53/34083450.doc.

⁶ Párrafo 4.2 del comentario a la versión actual del Modelo de Convenio de la OCDE.

⁷ Párrafo 8 del comentario al Modelo de Convenio de la OCDE de 1997, citado en el comentario a la Convención modelo de las Naciones Unidas de 2001.

10. La versión de 2005 del Modelo de Convenio de la OCDE ofrece versiones más detalladas de esos ejemplos. El Comité deberá dilucidar si los ejemplos de 2005 son más restrictivos (al limitar los tipos de actividad que se consideran secundarios) o más amplios (al declarar con más firmeza que esas actividades son secundarias, y no potencialmente secundarias) que los que figuran en la versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas actualizada en 2011 y, en tal caso, cuál es la importancia de las diferencias que pueda haber. Los ejemplos que se ofrecen son los siguientes:

Servicios de autobús

11. El comentario al Modelo de Convenio de la OCDE señala que “otro ejemplo sería el de una compañía aérea que explotara un servicio de autobús para conectar una ciudad a su aeropuerto, principalmente con el fin de permitir el acceso desde y hacia ese aeropuerto a los pasajeros de sus propios vuelos internacionales”⁸. En cambio, el comentario a la Convención modelo de las Naciones Unidas se limita a mencionar, entre los ejemplos de actividades auxiliares, la “explotación de servicios de autobús que comuniquen la ciudad con el aeropuerto” (párr. 8).

12. Los miembros podrían considerar útil precisar (como se hace ahora en el comentario al Modelo de Convenio de la OCDE) que el servicio de autobús que se menciona se refiere a servicios de autobús para los pasajeros de vuelos internacionales de la línea aérea en cuestión, y no a servicios de autobús para los pasajeros de vuelos nacionales e internacionales de todas las líneas aéreas.

Tramos internacionales del transporte internacional

13. El comentario al Modelo de Convenio de la OCDE señala ahora⁹ que un ejemplo de actividades comprendidas en la disposición “podría ser el de una empresa dedicada al transporte internacional, algunos de cuyos pasajeros o mercancías fueran transportados por buques o aeronaves explotados por otras empresas, por ejemplo bajo acuerdos de código compartido o de disponibilidad de espacio (*slot-chartering*) o para poder aprovechar una expedición anterior”. El *slot-chartering* o fletamento de plazas de contenedores es un término marítimo para referirse a una póliza de fletamento donde la naviera alquila una o más “plazas” en un buque de contenedores. Por lo general, cada plaza tiene capacidad para un contenedor de 20 pies.

14. No hay ningún ejemplo equivalente en la versión del Modelo de Convenio de la OCDE anterior a 2005 y, por tanto, no aparece en el comentario a la Convención modelo de las Naciones Unidas. Este hecho no es, en sí mismo, significativo, ya que ni los ejemplos del Modelo de Convenio de la OCDE ni los de la Convención modelo de las Naciones Unidas pretenden ser exhaustivos, pero los miembros deberán decidir si este ejemplo debe figurar explícitamente en el comentario. Si la respuesta es afirmativa, podría ser necesario precisar algo más el texto de la OCDE.

15. Dicho esto, es poco probable que haya controversia sobre la inclusión en la disposición de los acuerdos de código compartido o de fletamento de plazas de contenedores. Lo mismo ocurre con los casos en que las reservas se hayan hecho originalmente en buques o aeronaves de la empresa pero estos hayan sido

⁸ Párrafo 6.

⁹ Párrafo 6.

sustituidos posteriormente para responder, por ejemplo, a un retraso en la salida del buque o la aeronave.

16. La referencia a la posibilidad de aprovechar una expedición anterior puede ser más discutible. Si una empresa reservara sistemáticamente espacio para mercancías o vuelos en buques o aeronaves que no tuvieran absolutamente ninguna relación con ella (por ejemplo, en vuelos no explotados en régimen de código compartido o cuando no existe ningún fletamento de plazas de contenedores en vigor) debido a que los horarios son más convenientes para los pasajeros, cabría plantearse si los beneficios son o no auxiliares respecto de la explotación directa de los buques o aeronaves.

17. Se podría sugerir, no obstante, que este ejemplo debe examinarse en el contexto de la primera oración del párrafo 6 del actual comentario al Modelo de Convenio de la OCDE, y que una empresa que reservara sistemáticamente espacio para mercancías o vuelos en buques o aeronaves que no tuvieran absolutamente ninguna relación con ella no estaría comprendida en ese párrafo, según el cual “los beneficios que una empresa obtenga del transporte de pasajeros o de mercancías por medios distintos de los buques o aeronaves que explota en el tráfico internacional están comprendidos en el párrafo en la medida en que aquel transporte esté directamente relacionado con la explotación, por la empresa, de buques o aeronaves en tráfico internacional o que sea una actividad secundaria”.

18. El Comité deberá dilucidar si la referencia a las “expediciones anteriores” ofrece mayor certeza, sin contradecir el tenor del propio artículo, o si parece constituir una norma autónoma que debe, por el contrario, supeditarse más explícitamente a las ideas expresadas en esa primera oración (en caso de que esa oración se incorporara a alguno de los cambios que se realizaran en la Convención modelo de las Naciones Unidas). De hecho, una cuestión general que deberán dilucidar los miembros al examinar otros ejemplos de actividades auxiliares es la necesidad de aclarar si los ejemplos que se ofrecen son ejemplos de situaciones que cumplen *per se* el “criterio de auxiliariedad” o bien de situaciones que podrían cumplir dicho criterio dependiendo de las circunstancias y de la existencia (o inexistencia) de determinados factores. Si se incluye una mención a las expediciones anteriores, quizá deba aclararse que se refiere tanto a los buques como a las aeronaves.

Tramos interiores del transporte internacional

19. En el comentario al Modelo de Convenio de la OCDE de 2005 se señala que otro ejemplo sería el de “una empresa que transporta pasajeros o mercancías mediante buques o aeronaves explotados en tráfico internacional y que concierne la recogida de esos pasajeros o de esas mercancías en el país de origen del transporte o el traslado o la entrega en el país de destino por cualquier medio de transporte interior explotado por compañías terceras”¹⁰.

20. Como ya se ha señalado, la Convención modelo de las Naciones Unidas, al basarse en el comentario al Modelo de Convenio de la OCDE anterior a 2005, se

¹⁰ Párrafo 7. El comentario de la OCDE señala además que “en tal caso, cualesquiera beneficios obtenidos por la empresa mencionada en primer lugar a consecuencia de esos pactos de transporte por otras empresas quedarían comprendidos en el párrafo incluso si los beneficios obtenidos por las empresas que prestan ese servicio de transporte interior no lo estuvieran”.

limita a enumerar, entre los ejemplos ofrecidos, el “transporte de mercancías por camión entre un depósito y un puerto o aeropuerto” y no se ocupa de los tramos de transporte interior con más exhaustividad. Posiblemente, la explotación del servicio de autobús, los camiones y todos los demás tramos de transporte interior podrían quedar comprendidos en un párrafo único más amplio y, al mismo tiempo, reconocerse las diferencias existentes entre las distintas empresas que participan en los tramos internacionales y nacionales de un viaje. En ese contexto, podría ser útil basarse en el comentario de la OCDE.

Venta de pasajes

21. El comentario al Modelo de Convenio de la OCDE de 2005 se ocupa del caso de una empresa que vende frecuentemente pasajes por cuenta de otras empresas de transporte en una ubicación que mantiene con el fin principal de vender pasajes para el transporte en buques o aeronaves que ella explota en tráfico internacional¹¹. En dicho comentario se señala que esas ventas de pasajes por cuenta de otras empresas están directamente relacionadas con viajes a bordo de buques o aeronaves que la empresa explota (por ejemplo la venta de un pasaje emitido por otra empresa para el tramo nacional de un viaje internacional ofrecido por la primera empresa) o bien son secundarias respecto a sus propias ventas. Y se termina afirmando que los beneficios obtenidos por la primera empresa de la venta de esos pasajes están comprendidos en el párrafo.

22. La Convención modelo de las Naciones Unidas solo menciona el carácter “auxiliar”/“secundario” de la venta de pasajes por cuenta de otras empresas. Los miembros deberían examinar si esa mención detallada de los casos que, según el comentario de la OCDE, se consideran “directamente relacionados” con los viajes que explota la empresa¹² es una aclaración útil o si es innecesaria.

Publicidad

23. Según el comentario al Modelo de Convenio de la OCDE de 2005, “la publicidad que la empresa pudiera hacer para otras empresas en las revistas disponibles a bordo de los buques o aeronaves que explota o en sus locales de negocio (por ejemplo, las oficinas de venta de pasajes) es secundaria respecto a su actividad de explotación de esos buques o aeronaves y los beneficios generados por esa publicidad caen dentro del párrafo”¹³. Esta formulación va más allá de lo previsto en la Convención modelo de las Naciones Unidas, que se ciñe a lo establecido en el Modelo de Convenio de la OCDE anterior a 2005 y señala que “la disposición se aplica, entre otras, a las actividades siguientes: ... c) publicidad y propaganda comercial”.

24. Debería examinarse si está justificado ocuparse de los medios modernos cada vez más diversos de las líneas aéreas, en particular la obtención de ingresos procedentes de la publicidad, o si, por el contrario, es poco probable que los

¹¹ Párrafo 8.

¹² Es decir, a tenor de lo dispuesto en el comentario al Modelo de Convenio de la OCDE posterior a 2005, toda actividad “relacionada principalmente con el transporte, por la empresa, de pasajeros o de mercancías por medio de buques o aeronaves que aquella explota en el tráfico internacional”, ya que dicha actividad debe considerarse “directamente relacionada con este transporte” (párr. 4.1). Los miembros también podrían examinar si esta aclaración es útil o no.

¹³ Párrafo 8.1.

beneficios obtenidos de esas actividades justifiquen suficientemente la tributación en el país fuente con arreglo al artículo 7 aun cuando no se consideren “actividades auxiliares” y, por tanto, no estén comprendidos en el artículo 8. En cualquier caso, la mención que se hace de la “propaganda” es obsoleta y debería actualizarse.

Contenedores

25. El comentario al Modelo de Convenio de la OCDE de 2005 emplea una nueva fórmula para referirse al uso de contenedores en el transporte interior e internacional, a saber: “Los beneficios del arrendamiento de contenedores obtenidos por una empresa dedicada al transporte internacional están, por lo general, directamente relacionados o bien son secundarios respecto de su explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y, en tales casos, quedan comprendidos en el ámbito de aplicación del párrafo. Se puede alcanzar la misma conclusión con relación a los beneficios obtenidos por la empresa del almacenamiento a corto plazo de tales contenedores (por ejemplo, cuando la empresa cobra al cliente por el almacenamiento de un contenedor cargado a la espera de su expedición) o por cantidades retenidas por la devolución tardía de contenedores”¹⁴.

26. La Convención modelo de las Naciones Unidas sigue la formulación del Modelo de Convenio de la OCDE anterior a 2005, según la cual:

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 arrendamiento de contenedores, como actividad complementaria o accesoria de la explotación internacional de buques o aeronaves, quedarán comprendidos en el ámbito del presente artículo¹⁵.

27. Las principales diferencias son las siguientes:

- La OCDE ha suprimido la referencia al uso de contenedores como un fenómeno “reciente”. Es una referencia que ha quedado muy obsoleta y que debería actualizarse.
- A diferencia de la Convención modelo de las Naciones Unidas, que es neutral en este aspecto (por ejemplo, no incluye las tarifas por el uso de contenedores en la lista indicativa de actividades auxiliares que figura en el párrafo 8), el Modelo de Convenio de la OCDE señala que “los beneficios del arrendamiento de contenedores obtenidos por una empresa dedicada al transporte internacional están, *por lo general, directamente relacionados o bien son secundarios respecto de su explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional* y, en tales casos, quedan comprendidos en el ámbito de aplicación del párrafo” (sin cursiva en el original). Los miembros deberán examinar si son partidarios de una presunción de inclusión más fuerte que la que existe actualmente en el comentario a la Convención modelo de las Naciones Unidas.
- El Modelo de Convenio de la OCDE añade una aclaración:

¹⁴ Párrafo 9.

¹⁵ Párrafo 10.

Se puede alcanzar la misma conclusión con relación a los beneficios obtenidos por la empresa del almacenamiento a corto plazo de tales contenedores (por ejemplo, cuando la empresa cobra al cliente por el almacenamiento de un contenedor cargado a la espera de su expedición) o por cantidades retenidas por la devolución tardía de contenedores.

Si los miembros del Comité están de acuerdo con esta conclusión en lo que respecta a los demás aspectos del tratamiento de los contenedores, esta precisión parece razonable.

Suministro de bienes o servicios a otras empresas

28. El comentario al Modelo de Convenio de la OCDE, en su versión enmendada en 2005, establece lo siguiente:

Una empresa que tuviera activos o personal en un país extranjero para explotar sus buques o aeronaves en el tráfico internacional podría obtener una renta por suministrar bienes o servicios, en el citado país, a otras empresas de transporte. Ello comprendería (por ejemplo) la provisión de bienes y servicios efectuada por ingenieros, personal de tierra, manipuladores de carga, así como por el personal encargado del *catering* y del servicio de atención al cliente. Cuando la empresa proporciona bienes o presta servicios a otras empresas y estas actividades están directamente relacionadas o son secundarias respecto a su explotación de buques o aeronaves para tráfico internacional, los beneficios resultantes de la provisión de dichos bienes o servicios a otras empresas están comprendidos en el párrafo¹⁶.

29. En sí mismo, este análisis no conduce muy lejos; en efecto, equivale a decir que esas actividades estarán directamente relacionadas o serán secundarias (que, cabe suponer, significa lo mismo que “auxiliares” en el marco de la Convención modelo de las Naciones Unidas) si están directamente relacionadas o son secundarias. No obstante, el párrafo 10.1 del comentario al Modelo de Convenio de la OCDE lleva el análisis un poco más lejos al señalar lo siguiente:

Por ejemplo, las empresas dedicadas al transporte internacional podrían celebrar acuerdos de mancomunación con el fin de reducir los costos de mantenimiento de las instalaciones necesarias para la explotación de sus buques o aeronaves en otros países. Así, cuando una compañía aérea se compromete a suministrar, bajo un acuerdo de mantenimiento entre aerolíneas internacionales (International Airlines Technical Pool), piezas de repuesto o servicios de mantenimiento a otras aerolíneas que aterrizan en un lugar determinado (lo que le permite a su vez beneficiarse de esos servicios en otros lugares), las actividades realizadas a consecuencia de ese acuerdo serán secundarias respecto a la explotación de aeronaves en tráfico internacional.

30. No cabe duda de que con ello se pretende dar cierta importancia a esos acuerdos de mancomunación, y corresponderá a los miembros decidir si ello es razonable o no a la luz de la finalidad del artículo y de los modelos generales de negocio de las líneas aéreas en particular. Esos acuerdos incluyen la “mancomunación de motores”, en que las líneas aéreas, los arrendadores o los

¹⁶ Párrafo 10.

fabricantes crean una reserva común de motores de repuesto que cualquier miembro del grupo puede usar. También se “mancomunan” otras piezas de repuesto.

31. Un ejemplo específico mencionado en el comentario al Modelo de Convenio de la OCDE es el de International Airlines Technical Pool (IATP), asociación de líneas aéreas de la que son miembros más de 100 líneas aéreas. Los miembros de la IATP se reúnen dos veces al año para debatir sobre el uso común de recursos, la reducción de costos y la mejora de la eficiencia operacional. Bajo sus auspicios, los miembros comparten kits de recuperación de aeronaves¹⁷, piezas y herramientas para aeronaves, equipo de servicios de tierra y mano de obra e instalaciones. Cuando se creó la IATP, esta cooperación, si bien estaba cubierta por un contrato, era totalmente recíproca y no existían arreglos financieros. En 1950 se habían adherido más líneas aéreas internacionales y resultaba difícil mantener un equilibrio recíproco de los recursos mancomunados. Se introdujeron entonces fórmulas para establecer arreglos financieros. Entre los miembros figuran fabricantes de aeronaves, suministradores de piezas, fabricantes de piezas y entidades dedicadas al mantenimiento, la reparación y la revisión de aeronaves.

Algunas exclusiones

32. La Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el comentario al Modelo de Convenio de la OCDE anterior a 2005 y señala que si bien la explotación de un hotel que no tenga otra finalidad que la de proporcionar a los pasajeros en tránsito un alojamiento durante la noche (y el costo de ese servicio esté comprendido en el precio del billete de pasaje) estaría incluida en el ámbito de aplicación de la disposición (presumiblemente como actividad auxiliar/secundaria), la explotación independiente de un hotel no lo estaría¹⁸. Al haberse suprimido este texto del comentario de la OCDE, el Comité deberá decidir si se trata de una precisión que es útil mantener (lo cual incluye dilucidar si en la práctica moderna existen hoteles con ese único uso).

33. Tanto en el comentario a la versión actual del Modelo de Convenio de la OCDE como en el de la versión anterior a 2005¹⁹ se señala que el párrafo 1 no se aplica a un astillero de construcción naval explotado en un país por una empresa de transporte marítimo que tenga su sede de dirección efectiva en otro país²⁰. La redacción de la Convención modelo de las Naciones Unidas difiere de la del comentario al Modelo de Convenio de la OCDE anterior a 2005, pero no parece haber ninguna diferencia de fondo entre las formulaciones.

Rentas de inversiones

34. El comentario al Modelo de Convenio de la OCDE ha variado ligeramente desde 2005 en lo relativo a las rentas de inversiones. Dicho comentario se reproduce

¹⁷ Según la información de que dispone la Secretaría, solo existen 11 kits completos de recuperación de aeronaves en todo el mundo y, por lo general, distintas líneas aéreas y aeropuertos de todo el mundo poseen distintas partes de cada uno de esos kits. Según la información de que dispone la Secretaría, solo una línea aérea ha adquirido el equipo completo. El equipo es necesario porque, según la práctica habitual en la industria de la aviación, las líneas aéreas y los operadores de los aeropuertos deben actuar con la debida diligencia al retirar una aeronave de un lugar en el que ha sufrido daños como consecuencia de un accidente.

¹⁸ Párrafo 11.

¹⁹ Párrafo 12 del comentario de ambas versiones.

²⁰ Párrafo 12.

a continuación, con indicación de los cambios respecto de la versión anterior a 2005 en que se basa el comentario actual de la Convención modelo de las Naciones Unidas (el texto eliminado aparece tachado y el texto nuevo en negritas):

14. El rédito de inversiones de las empresas de transporte marítimo, ~~interior~~ o aéreo (rentas de valores, obligaciones, acciones o préstamos, por ejemplo) se somete al régimen general aplicable a esta clase de renta excepto cuando la inversión generadora del rédito forma parte integral de la explotación de los buques o aeronaves dedicados al tráfico internacional en el Estado contratante, **de modo que la inversión puede ser considerada como directamente relacionada con tal explotación.** Así, el ~~artículo~~ párrafo sería de aplicación a los intereses generados, por ejemplo, por el efectivo requerido en un Estado contratante para realizar la actividad empresarial o por las obligaciones consignadas como garantía (fianza) cuando esta se exige por ley para llevar a cabo dicha actividad; **en tales casos, la inversión es necesaria para permitir la explotación de los buques o aeronaves en tal ubicación. No obstante, el párrafo** no sería de aplicación a la renta de intereses obtenida en la gestión del efectivo o de otras operaciones de tesorería por cuenta de establecimientos permanentes de la empresa a los que no resulta atribuible esa renta, por cuenta de empresas asociadas, independientemente de que estén situadas dentro o fuera del Estado contratante, o por cuenta de la sede central (centralización de las actividades de tesorería e inversión); ni tampoco a los intereses generados por las inversiones a corto plazo de los beneficios obtenidos por la actividad empresarial en el ámbito local cuando no se requieran los fondos invertidos para dicha actividad.

35. La Convención modelo de las Naciones Unidas solo reproduce el texto de la primera parte del comentario al Modelo de Convenio de la OCDE anterior a 2005, al señalar simplemente que:

El rédito de inversiones de las empresas de transporte marítimo, interior o aéreo (rentas de valores, obligaciones, acciones o préstamos, por ejemplo) se somete al régimen general aplicable a esta clase de renta [...] ²¹.

36. Las excepciones que se indican en el actual comentario al Modelo de Convenio de la OCDE no figuran en la Convención modelo de las Naciones Unidas. Aunque ello no significa necesariamente que se esté en desacuerdo con esas conclusiones ²², subsisten dudas al respecto, ya que no se aborda en absoluto la cuestión de si existen casos excepcionales en que las rentas de inversiones queden comprendidas en el artículo 8; de hecho, hay quien podría interpretar que se excluyen esos casos. Los miembros deberán debatir estas cuestiones y decidir si están de acuerdo con las conclusiones que figuran por lo menos en la versión del Modelo de Convenio de la OCDE anterior a 2005 y si consideran que esas conclusiones mejoran la aplicación del artículo al dotarlo de mayor certeza sin contradecir su significado. Los cambios introducidos en el Modelo de Convenio de la OCDE en 2005 no parecen importantes y puede que, por si solos, no justifiquen que se haga referencia a dos versiones distintas del Modelo de Convenio de la OCDE, a menos que los miembros decidan hacer otras referencias al Modelo de Convenio de la OCDE de 2010.

²¹ Párrafo 14.

²² Introducción a la Convención modelo de las Naciones Unidas, párr. 21.

Anexo**Comentario al artículo 8 tal como figura en la Convención modelo de las Naciones Unidas actualizada en 2011***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 artículo 8 (variante B). El artículo 8 (variante A) reproduce el artículo 8 del Modelo de Convenio de la OCDE. El artículo 8 (variante B) introduce importantes modificaciones de fondo en relación con el artículo 8 (variante A), 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 (variante A), 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, muchos países apoyaron la posición adoptada en el artículo 8 (variante A). 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 la sede de 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. Se trataba por tanto de un problema grave, especialmente porque los impuestos de los países en desarrollo podían ser excesivamente elevados y los beneficios totales de las empresas navieras eran con frecuencia bastante reducidos.

3. Otros países manifestaron que 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 e imputar los beneficios a los diversos países implicados en la explotación de buques en tráfico internacional.

4. Como no pudo llegarse a un consenso sobre una disposición relativa a la tributación de los beneficios del transporte marítimo, se propuso el uso de dos variantes en la Convención modelo y se señaló que dicha tributación debería abordarse en las negociaciones bilaterales.

5. Aunque los textos del artículo 8 (variantes A y B) se refieren a la “sede de dirección efectiva de la empresa”, es posible que algunos países prefieran hacer referencia al “Estado de residencia de la empresa”.

6. Aunque hubo consenso en recomendar los artículos 8 (variante A) y 8 (variante B) como alternativas, algunos países que no podían aceptar el artículo 8 (variante A)

tampoco podían aceptar el artículo 8 (variante B) debido a la expresión “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 una pérdida de ingresos, habida cuenta del reducido número de empresas de transporte marítimo o líneas aéreas cuya sede de dirección efectiva se encontraba en esos países. Se señaló que, también en esos casos, la cuestión de la tributación debería abordarse en las negociaciones bilaterales.

7. Dependiendo de la frecuencia o el volumen del tráfico transfronterizo, en las negociaciones bilaterales los países quizá quieran hacer extensivo lo dispuesto en el artículo 8 al transporte ferroviario o por carretera.

8. Algunos países consideran que por definición la actividad de transporte realizada en aguas interiores, no se puede considerar transporte internacional y, por esa razón, la capacidad fiscal o de imposición se debe atribuir exclusivamente al país fuente en el cual se realizan 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 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 del artículo 8 (variantes A y B)

Párrafo 1 del artículo 8 (variante A)

9. Este párrafo, que reproduce el párrafo 1 del artículo 8 del Modelo de Convenio de la OCDE, tiene por objeto garantizar que los beneficios obtenidos de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional 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 exclusivamente en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa dedicada al tráfico internacional. El párrafo establece una norma independiente aplicable a estas actividades y no está subordinado a los artículos 5 y 7 relativos a los beneficios comerciales que se rigen por la norma del establecimiento permanente. 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, 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 que la exención en los lugares que no sean el país de origen asegura que las empresas no serán gravadas en países extranjeros si el conjunto de sus operaciones no resultan rentables. Cabe formular consideraciones similares respecto del tráfico aéreo internacional. Como varios países con fronteras hídricas 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 y serían partidarios de la variante B.

10. El comentario al Modelo de Convenio de la OCDE señala que la sede de dirección efectiva puede no ser el país del que sea residente la empresa que explote

los buques o aeronaves y que, “[...] por ello, algunos Estados prefieren atribuir el poder tributario, 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 que podría ser la siguiente: “Los beneficios de una empresa de un Estado contratante obtenidos de la explotación, en tráfico internacional, de buques o aeronaves solo pueden someterse a imposición en ese Estado”. El comentario sigue diciendo:

3. Otros Estados prefieren, por el contrario, combinar los criterios de residencia y sede de dirección efectiva, atribuyendo el derecho de gravamen en primer término al Estado donde se encuentra la sede de dirección efectiva, mientras el Estado de la residencia debe eliminar la doble imposición mediante la aplicación del artículo 23, a condición de que el primer Estado pueda gravar la totalidad de los beneficios de la empresa; cuando no pueda hacerlo, el derecho de imposición corresponderá, en primer lugar, al Estado de la residencia. 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 obtenidos en la explotación de buques o aeronaves, a excepción de los generados en el transporte efectuado por buques o aeronaves explotados solamente entre puntos situados en el otro Estado contratante, solo pueden 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 siempre que este grave la totalidad de los beneficios de la empresa obtenidos en la explotación de buques o aeronaves, los beneficios obtenidos de esa explotación, distintos de los generados en el transporte efectuado por buques o aeronaves explotados solamente entre lugares situados en el primer Estado, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

4 Los beneficios a los que se hace referencia 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 otros tipos de beneficios, es decir, aquellos que, por su naturaleza o por su estrecha relación con los beneficios directos del transporte, pueden incluirse en una misma categoría. Algunos de esos tipos de beneficios se mencionan en los párrafos siguientes [la cita del párrafo 4 está tomada del comentario al artículo 8 tal como figuraba en la versión de 2003 del Modelo de Convenio de la OCDE].

11. Poniendo en práctica los principios indicados anteriormente, el comentario al modelo de Convenio de la OCDE de 2003 se refiere a varias actividades a las que se aplicará el párrafo 1 cuando sean realizadas por una empresa que se dedique a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional. En el comentario se señala lo siguiente:

5. Los beneficios obtenidos del arrendamiento de un buque o aeronave completamente armado, tripulado y equipado deben tratarse de la misma manera que los beneficios del transporte de pasajeros o mercancías. De no ser así, quedarían fuera del campo de aplicación de la disposición una gran parte de las actividades del transporte marítimo o aéreo. Sin embargo, se aplicará el artículo [12], y no el artículo 8, a los beneficios del arrendamiento de buques o

de aeronaves a casco desnudo, salvo que constituyan una fuente ocasional de rentas para una empresa dedicada a la explotación internacional de buques o aeronaves.

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

7. 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 procede enumerar aquí todas las actividades auxiliares que podrían estar comprendidas en la disposición, puede ser útil, sin embargo, dar algunos ejemplos.

8. 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 autobús que comuniquen la ciudad con el aeropuerto;
- c) Publicidad y propaganda comercial;
- d) Transporte de mercancías por camión entre un depósito y un puerto o aeropuerto.

9. 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.

10. 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 arrendamiento de contenedores, como actividad complementaria o accesoria de la explotación internacional de buques o aeronaves, quedarán comprendidos en el ámbito del presente artículo.

11. Por el contrario, la disposición no se aplica a 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 la disposición debe aplicarse incluso a una actividad de hostelería, 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 (y el costo de ese servicio esté comprendido en el precio del billete de pasaje). En tal caso, el hotel puede considerarse una especie de sala de espera.

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

13. 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 rentas comprendidas en el presente artículo.

14. El rédito de inversiones de las empresas de transporte marítimo, interior o aéreo (rentas de valores, obligaciones, acciones o préstamos, por ejemplo) se somete al régimen general aplicable a esta clase de renta [...].

Párrafo 1 del artículo 8 (variante B)

12. Este párrafo reproduce el párrafo 1 del artículo 8, del modelo de Convenio de la OCDE, pero suprime 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 los procedentes de la explotación de aeronaves en ese tráfico. Por consiguiente, el comentario al párrafo 1 del artículo 8 (variante A) resulta pertinente aquí en lo que a las aeronaves se refiere.

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”. Además, el párrafo establece una norma independiente aplicable al transporte marítimo y no está subordinado a los artículos 5 y 7 relativos a los beneficios comerciales que se rigen por la norma del establecimiento permanente. Comprende tanto las escalas regulares o frecuentes como las irregulares o aisladas, siempre que estas últimas se hayan planeado y no sean meramente fortuitas. La expresión “no sean meramente ocasionales” significa una escala prevista o planeada de un buque en un país determinado para embarcar mercancías 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 decidirse en negociaciones bilaterales. En tales negociaciones podría especificarse, por ejemplo, si los beneficios netos se determinarían o no antes de aplicar deducciones o incentivos especiales que no puedan 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 deben incluirse en los beneficios netos. El método de contabilización de las pérdidas de años anteriores, a efectos de determinar los beneficios netos, también podría fijarse en las negociaciones. A tal fin, el país de residencia extendería un certificado en el que indicaría los beneficios netos de la empresa procedentes del transporte marítimo 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 debieran 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 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 tiene por objeto lograr un reparto de los ingresos que refleje 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 del modelo de Convenio de la OCDE. Los párrafos se aplican no solo al transporte por aguas interiores entre dos o más países, sino también al transporte por aguas interiores efectuado por una empresa de un determinado país entre dos puntos de otro país. Los países podrán resolver, mediante negociaciones bilaterales, cualquier problema fiscal concreto que pueda surgir en relación con el transporte por aguas interiores, en especial entre países adyacentes.

16. También se aplican a este párrafo las normas establecidas en los párrafos 8 a 10 *supra* relativas al poder tributario y a los beneficios comprendidos.

Empresas que no se dedican exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea

17. 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 del Modelo de Convenio de la OCDE señala lo siguiente:

18. Conforme a los términos de los párrafos 1 y 2, las empresas que no se dedican exclusivamente al transporte marítimo, por aguas interiores o aéreo se ven afectadas, no obstante, por las disposiciones contenidas en esos párrafos en lo que respecta a los beneficios obtenidos en la explotación de sus buques, embarcaciones o aeronaves.

19. 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 dicho establecimiento permanente de forma diferente a los de las empresas dedicadas exclusivamente a la navegación marítima, por aguas interiores o aérea.

20. En el caso de que la empresa considerada tenga, en otro Estado, un establecimiento permanente que no se dedique exclusivamente a la navegación marítima, por aguas interiores o aérea, tampoco plantea ningún problema la aplicación de las disposiciones de los párrafos 1 y 2. Si los buques transportan mercancías de la empresa a uno de sus establecimientos permanentes situado en un país extranjero, es correcto considerar que no procede gravar parte alguna del beneficio obtenido en el Estado en el que está situado el establecimiento permanente por el hecho de que la empresa realice su transporte por sus propios medios. La misma regla debe aplicarse cuando el establecimiento permanente disponga de instalaciones para la explotación de buques o aeronaves (por ejemplo, muelles de expedición) o asuma otros gastos relativos a dicho transporte (por ejemplo, gastos de personal). En tal caso, aun cuando el establecimiento permanente pueda llevar a cabo ciertas funciones relacionadas con la explotación de los buques y aeronaves en tráfico internacional, los beneficios imputables a dichas funciones pueden someterse a imposición exclusivamente en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Los gastos, o parte de los mismos, en los que se incurra por razón del desempeño de tales

funciones deben deducirse al calcular la parte del beneficio que no puede gravarse en el Estado en el que está situado el establecimiento permanente y, por tanto, no minorarán los beneficios imputables al establecimiento permanente que puedan someterse a imposición en ese Estado de conformidad con el artículo 7.

21. Cuando los buques o aeronaves se explotan en el tráfico internacional, la aplicación del artículo a los beneficios derivados de esta explotación no se verá afectada por el hecho de que los citados buques o aeronaves sean explotados por un establecimiento permanente que no es la sede de dirección efectiva de la empresa en su conjunto; así, aun cuando dichos beneficios pudieran imputarse al establecimiento permanente en aplicación del artículo 7, únicamente podrían someterse a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa [...].

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

18. Cada uno de esos párrafos, que reproducen el párrafo 3 del artículo 8 del Modelo de Convenio 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 al Modelo de Convenio de la OCDE:

22. [...] En tal caso, el impuesto será exigible solamente por el Estado en cuyo territorio se encuentre el puerto base del buque o la embarcación. Se prevé que, si no pudiera determinarse el puerto base, el impuesto solo será exigible por el Estado contratante del que sea residente la empresa que explote el buque o la embarcación.

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

19. El párrafo 4 del artículo 8 (variante A) reproduce el párrafo 4 del artículo 8 del Modelo de Convenio de la OCDE. El párrafo 5 del artículo 8 (variante B) reproduce igualmente este último párrafo, con un ajuste consistente en sustituir las palabras “del párrafo 1” por las palabras “de los párrafos 1 y 2”. Como señala el comentario al Modelo de Convenio de la OCDE:

23. Existen diversas formas de cooperación internacional en el campo del transporte marítimo y aéreo. La cooperación internacional se realiza mediante acuerdos consorciales (o de mancomunación) u otros convenios del mismo tipo que establecen reglas acerca del reparto de los ingresos (o beneficios) de la actividad conjunta.

24. Para aclarar la situación fiscal de los participantes en un consorcio, en una empresa conjunta o en una agencia de explotación internacional y evitar eventuales dificultades, los Estados contratantes pueden, si lo juzgan necesario, añadir en sus acuerdos bilaterales la siguiente disposición:

... pero únicamente a la parte de los beneficios así obtenidos que sea atribuible a cada participante en proporción a su participación en la empresa conjunta.