

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



Revisión de 2011



Naciones Unidas

Departamento de Asuntos Económicos y Sociales

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

Revisión de 2011



Naciones Unidas

Nueva York, 2013

**La Sección de Preparación de Originales
y Corrección de Textos (CPPS),
del Departamento de la Asamblea General
y de Gestión de Conferencias,
se ha encargado de crear los enlaces electrónicos,
para facilitar a los usuarios en la web
la búsqueda y la navegación a través de las diferentes partes
de la publicación.**

Simplemente presionando con el cursor
sobre cada una de las entradas del Índice,
o sobre cualquier dirección de Internet mencionada
en el texto, usted enlazará con el texto correspondiente.

INDICE

	<i>Página</i>
Introducción	v
A. Origen de la Convención modelo de las Naciones Unidas.....	v
B. Características especiales de la Convención modelo de las Naciones Unidas.....	viii
C. Características principales de la presente revisión de la Convención modelo de las Naciones Unidas.....	x
D. Los comentarios	xi



PRIMERA PARTE

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

Capítulo

Índice de la Convención	1
Título y preámbulo de la Convención	5
I. ÁMBITO DE LA CONVENCIÓN (Artículos 1 y 2).....	7
II. DEFINICIONES (Artículos 3 a 5).....	8
III. TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS (Artículos 6 a 21)	12
IV. TRIBUTACIÓN DEL CAPITAL (Artículo 22)	25
V. MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN (Artículo 23) ..	26
VI. DISPOSICIONES ESPECIALES (Artículos 24 a 28)	28
VII. CLÁUSULAS FINALES (Artículos 29 y 30).....	35



SEGUNDA PARTE

Comentarios

a los artículos de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación en tre países desarrollados y países en desarrollo

Comentarios al Capítulo I: ÁMBITO DE LA CONVENCIÓN.....	39
Artículo 1: Personas comprendidas.....	39
Artículo 2: Impuestos comprendidos	81
Comentarios al Capítulo II: DEFINICIONES.....	84
Artículo 3: Definiciones generales.....	84
Artículo 4: Residente	88
Artículo 5: Establecimiento permanente	97

INTRODUCCIÓN

A. ORIGEN DE LA CONVENCIÓN MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS

1. La Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (Convención modelo de las Naciones Unidas) se enmarca en los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar la doble tributación. Esos esfuerzos, iniciados por la Sociedad de las Naciones y continuados en la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) (actualmente la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)) y en varios foros regionales, así como en las Naciones Unidas, han encontrado en general su expresión concreta en diversos modelos o proyectos de modelo de acuerdos fiscales bilaterales.

2. Estos modelos, en particular la Convención modelo de las Naciones Unidas y la Convención modelo sobre la doble tributación de la renta y del capital de la OCDE (Convención modelo de la OCDE), han ejercido una profunda influencia en la práctica internacional en materia de tratados y tienen importantes disposiciones comunes. Las semejanzas entre esos dos modelos principales revelan la necesidad de buscar la coherencia cuando sea posible. Por otro lado, las considerables divergencias revelan, y permiten examinar más atentamente, algunas diferencias clave de enfoque o insistencia, puestas de manifiesto en la práctica de los países. Esas diferencias se hacen visibles, en particular, cuando se intenta determinar hasta qué punto, en virtud de un acuerdo fiscal y para evitar la doble tributación y alentar la inversión, uno u otro país debe renunciar a derechos de tributación reconocidos en la legislación nacional.

3. La Convención modelo de las Naciones Unidas favorece en general la retención de mayores derechos de tributación del llamado “país fuente” en virtud de un acuerdo fiscal —los derechos de imposición del país anfitrión de la inversión— que del “país de residencia” del inversor. Durante mucho tiempo los países en desarrollo han dado gran importancia a esa cuestión, aunque también algunos países desarrollados han comenzado a incorporarla en sus acuerdos bilaterales.

4. La conveniencia de promover mayores entradas de inversiones extranjeras en los países en desarrollo y de hacerlo en condiciones políticamente aceptables y económica y socialmente beneficiosas se ha afirmado frecuente-

mente en las resoluciones de la Asamblea General, del Consejo Económico y Social y de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Tanto el Consenso de Monterrey de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo de 2002¹ como la posterior Declaración de Doha sobre la financiación para el desarrollo de 2008² reconocen la especial importancia de la cooperación fiscal internacional para alentar la inversión en favor del desarrollo y multiplicar la movilización de los recursos internos, en particular combatiendo la evasión fiscal. También reconocen la importancia de respaldar los esfuerzos nacionales en esas esferas promoviendo la asistencia técnica (terreno en que la presente Convención modelo desempeñará un papel fundamental) e intensificando la cooperación y participación internacional para abordar las cuestiones fiscales internacionales (uno de cuyos frutos es la Convención modelo de las Naciones Unidas).

5. El crecimiento de los flujos de inversión entre países depende en gran medida del clima de inversión del momento. La prevención o eliminación de la doble tributación internacional de un mismo ingreso —cuyos efectos son nocivos para el intercambio de bienes y servicios y para la circulación de capital y de personas— constituye un componente importante de dicho clima.

6. Por ello, habitualmente, entre los objetivos generales de los acuerdos fiscales se incluye la protección de los contribuyentes frente a la doble tributación, con el fin de mejorar la libre circulación del comercio y de las inversiones internacionales y la transferencia de tecnología. Otros objetivos son evitar determinados tipos de discriminación entre inversores extranjeros y contribuyentes locales y ofrecer un nivel razonable de seguridad jurídica y fiscal, como marco en el que se puedan realizar con confianza las operaciones internacionales. Sobre esas bases, los acuerdos fiscales deben contribuir a promover las metas de los países en desarrollo. Además, esos acuerdos tienen por objetivo mejorar la cooperación entre las autoridades fiscales en el desempeño de sus funciones, en particular mediante el intercambio de información, a fin de prevenir la evitación o la evasión de impuestos, y a través de la asistencia para su recaudación.

7. La conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo la reconoció el Consejo Económico y Social (ECOSOC) en su resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967. A raíz de ello, el Secretario General estableció en 1968 el Grupo Especial de Expertos en acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, compuesto por funcionarios y expertos fiscales de países desarrollados y países en desarrollo, designados a título personal.

¹ Naciones Unidas 2002, A/CONF.198/11

² Naciones Unidas 2008, A/CONF.212/L.1/Rev.1

8. En 1980, tras las deliberaciones del Grupo de Expertos, las Naciones Unidas publicaron la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, que fue precedida en 1979 por el *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo* (el Manual). En su resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, el Consejo Económico y Social dio al Grupo de Expertos el nuevo nombre de “Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación” (Grupo ad hoc de Expertos), en reconocimiento de la importancia de la cooperación fiscal internacional en los asuntos no relacionados con los acuerdos fiscales.

9. En el decenio de 1990, el Grupo ad hoc de Expertos tomó nota de las importantes transformaciones ocurridas en el entorno económico, financiero y fiscal internacional. Además, cada vez se prestaba mayor atención a las repercusiones fiscales de los nuevos instrumentos financieros y regímenes de precios de transferencia, al crecimiento de los paraísos fiscales y a la globalización, que afectaba a las relaciones económicas internacionales. Las actualizaciones cada vez más frecuentes de la Convención modelo de la OCDE agudizaron la necesidad de mantener un examen constante del proceso de reflexión creciente sobre las cuestiones relacionadas con la cooperación fiscal internacional. En consecuencia, el Grupo ad hoc de Expertos continuó revisando y actualizando la Convención modelo de las Naciones Unidas y el Manual. El resultado fue una nueva versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas (revisada en 1999 y publicada en 2001³) y una nueva versión del Manual (publicado electrónicamente en 2003⁴).

10. En noviembre de 2004, por la resolución 2004/69 del ECOSOC, el Grupo ad hoc de Expertos adquirió rango de Comité, que continúa siendo su forma actual. Los 25 miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación son propuestos por los países y elegidos por el Secretario General de las Naciones Unidas para que actúen a título personal a lo largo de un período de cuatro años. El Comité rinde ahora informes directamente al ECOSOC y se reúne cada año, en vez de cada dos años.

11. Cuando se terminó esta versión actualizada de la Convención modelo de las Naciones Unidas, los miembros del Comité eran los siguientes⁵:

³ Naciones Unidas, 2001, No. de venta: E.01.XVI.2. Disponible en: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm>.

⁴ <http://www.un.org/esa/ffd/tax/manual.htm>.

⁵ Los países que proponen a los miembros se citan únicamente con fines informativos, pues, como ya se ha señalado, los miembros del Comité actúan a título personal y no como representantes de esos países.

Armando Lara Yaffar (México), Presidente del Comité; Tizhong Liao (China), Primer Vicepresidente; Anita Kapur (India), Segunda Vicepresidenta; Henry John Louie (Estados Unidos de América), Tercer Vicepresidente; Wolfgang Lasars (Alemania); Bernell L. Arrindell (Barbados); Claudine Devillet (Bélgica); Marcos Aurelio Pereira Valadao (Brasil); Iskra Georgieva Slavcheva (Bulgaria); Liselott Kana (Chile); Amr El Monayer (Egipto); Julia Martínez Rico (España); Kwame Adjei-Djan (Ghana); Enrico Martino (Italia); Keiji Aoyama (Japón); Mansor Hassan (Malasia); Nouredine Bensouda (Marruecos); Robin Moncrieff Oliver (Nueva Zelanda); Ifueko Omoigui-Okauru (Nigeria); Stig Sollund (Noruega); Farida Amjad (Pakistán); Sae Joon Ahn (República de Corea); El Hadji Ibrahima Diop (Senegal); Ronald van der Merwe (Sudáfrica); Jürg Giraudi (Suiza).

B. CARACTERÍSTICAS ESPECIALES DE LA CONVENCIÓN MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS

12. La Convención modelo de las Naciones Unidas representa una solución de compromiso entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, aunque, como se ha señalado antes, concede más importancia al principio del país fuente que la Convención modelo de la OCDE. La Convención modelo de las Naciones Unidas no es de carácter prescriptivo; más bien trata de ofrecer a los responsables de la toma de decisiones de los países la información que necesitan para comprender la repercusión de esos diferentes planteamientos en la situación específica de su país. Como se indica en la Introducción de la versión anterior de la Convención modelo de las Naciones Unidas, las disposiciones de la Convención no tienen carácter ejecutorio, no son vinculantes ni deben interpretarse como recomendaciones oficiales de la Organización. La Convención trata más bien de contribuir a la negociación, interpretación y aplicación práctica de los acuerdos fiscales bilaterales basados en sus disposiciones.

13. La Convención modelo de las Naciones Unidas trata de adoptar un planteamiento equilibrado. Como consecuencia de la aplicación del principio de tributación en la fuente, los artículos de la Convención están basados en el reconocimiento por el país fuente de que: *a*) en la tributación de la renta del capital extranjero se deberán tener en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de esa renta, de forma que la renta se grave sobre una base neta, *b*) la imposición no sea tan elevada como para desalentar las inversiones, y *c*) tenga en cuenta la conveniencia de repartir la renta con el país que aporte el capital. Además, la Convención modelo de las Naciones Unidas incorpora la idea de que sería conveniente que el país de residencia aplicase alguna medida para evitar la doble tributación, mediante el descuento del impuesto extranjero o con exenciones, como ocurre también en la Convención modelo de la OCDE.

14. Al utilizar la Convención modelo de las Naciones Unidas como guía, todo país debe tener presentes las importantes relaciones existentes entre los tratados y el derecho interno, cuya naturaleza puede variar de un país a otro. En general, en caso de conflicto entre sus disposiciones, las de los acuerdos fiscales prevalecen sobre las del derecho interno. Más en concreto, los acuerdos fiscales determinan qué Estado contratante será competente para gravar un elemento determinado de renta o capital, en qué condiciones y con qué limitaciones. En consecuencia, los países que deseen iniciar negociaciones de acuerdos fiscales bilaterales deberán analizar detenidamente las disposiciones aplicables de su legislación fiscal interna, a fin de determinar las consecuencias que podría tener la aplicación del acuerdo. Asimismo, durante la preparación y negociación de un acuerdo, los países deberán examinar la legislación interna pertinente de los posibles asociados en el acuerdo.

15. A su vez, la legislación fiscal interna ejerce una considerable influencia en el contenido de los acuerdos fiscales bilaterales. Es una de las principales razones de las numerosas diferencias entre los acuerdos, ya que los países tratan de conservar la jurisdicción fiscal interna en su entramado de acuerdos fiscales. Esa legislación interna y la práctica convencional resultante de ella constituyen la base de las posiciones normativas que se observan en los distintos modelos. Por el contrario, si los países no ejercen determinados derechos fiscales en la legislación interna, y no ven ninguna probabilidad de que ello pueda cambiar, en general no tratan de mantener en sus acuerdos la capacidad de ejercer esa jurisdicción fiscal. Si cambiara la política, podría introducirse posteriormente una medida legislativa para ejercer la jurisdicción fiscal, pero solo funcionaría en la medida en que estuviera en consonancia con las relaciones previstas en los acuerdos.

16. La actual revisión de la Convención modelo de las Naciones Unidas es el comienzo de un proceso continuado de examen, y el Comité espera que el resultado sea una actualización más frecuente de artículos y comentarios concretos para incorporar las novedades registradas, en particular las ocurridas en la práctica de los países, las nuevas formas de realizar las operaciones y los nuevos desafíos. Por ello, la revisión funcionará como un proceso de mejora continua. Ello significa que algunos artículos no han sido todavía objeto de examen detenido por el Comité.

17. El principal objetivo de esta revisión de la Convención modelo de las Naciones Unidas ha sido tener en cuenta las novedades ocurridas en la esfera de las políticas fiscales internacionales relacionadas con los países en desarrollo y los países desarrollados. El Comité definió también cuestiones normativas convencionales que requerían mayor atención y dio a uno de sus subcomités el mandato de ocuparse de la cuestión del régimen tributario de los servicios en general y de un modo amplio, con inclusión de todos los aspectos y cuestiones

conexos. También debería ocuparse de la tributación de los honorarios pagados por servicios técnicos. Se reconoció que esa tarea era la iniciación de una extensa labor y se convino en que no habría resultados listos para su inclusión en la presente versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas. En adelante, si el Comité así lo decide, cualquier conclusión que pudiera ser de interés debe ser presentada como un informe del Comité, que se incluiría en la próxima revisión de la Convención modelo de las Naciones Unidas. El programa de trabajo del Comité, incluido el programa sobre los servicios, se publicará en el sitio web del Comité a medida que se vaya elaborando⁶.

C. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DE LA PRESENTE REVISIÓN DE LA CONVENCIÓN MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS

18. Las principales diferencias entre los artículos de la presente versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas y la versión anterior revisada en 1999 y publicada en 2001 son las siguientes:

- Versión modificada del párrafo 5 del artículo 13 para contemplar posibles usos indebidos;
- Variante del artículo 25, en la que se prevé el arbitraje obligatorio y vinculante cuando un conflicto no puede resolverse mediante el procedimiento de acuerdo mutuo;
- Nueva versión del artículo 26 que confirma y aclara la importancia del intercambio de información en el marco de la Convención modelo de las Naciones Unidas, con arreglo a la disposición de la actual Convención modelo de la OCDE; y
- Nuevo artículo 27 sobre la asistencia para la recaudación de impuestos, con arreglo a la disposición de la actual Convención modelo de la OCDE.

19. Además de las modificaciones en los comentarios a los artículos realizadas para tener en cuenta los cambios antes mencionados, se han introducido:

- Adiciones al comentario al artículo 1 relativo al uso indebido de los acuerdos fiscales (párrs. 8 a 103);
- Un comentario al artículo 5 ampliamente actualizado;
- Variante del comentario al artículo 5 para los casos en que los países suprimen el artículo 14 y recurren a los artículos 5 y 7 para abordar los casos anteriormente contemplados en dicho artículo (párrs. 15.1 a 15.25);

⁶ <http://www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm>.

- Adición al texto del comentario al artículo 7 en la que se observa que el planteamiento del artículo 7 adoptado por la OCDE y que se pone de manifiesto en el comentario de la Convención modelo de la OCDE de 2010 (y resultante del Informe de la OCDE de 2008 sobre la atribución de beneficios a establecimientos permanentes) no se ha adoptado en relación con el artículo considerablemente diferente de la Convención modelo de las Naciones Unidas (párr. 1);
- Inclusión del texto revisado de la Convención modelo de la OCDE sobre los propietarios beneficiarios en los comentarios sobre los artículos 10 (párr. 13), 11 (párr. 18) y 12 (párr. 5);
- Nuevo texto en el comentario al artículo 11 acerca del régimen de determinados instrumentos que, si bien técnicamente no son préstamos que devenguen intereses, reciben el mismo trato a los efectos del acuerdo. Esta consideración es especialmente pertinente en el caso del trato reservado a determinados instrumentos financieros islámicos (párrs. 19.1 a 19.4); y
- Revisiones de los comentarios a varios artículos para citar el texto de las versiones más recientes de los comentarios sobre la Convención modelo de la OCDE, cuando se considera que pueden ser útiles para interpretar las disposiciones basadas en la Convención modelo de las Naciones Unidas.

D. LOS COMENTARIOS

20. Los comentarios a los artículos se consideran parte de la Convención modelo de las Naciones Unidas, junto con los propios artículos. La Convención modelo sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo recibe en los comentarios el nombre de “Convención modelo de las Naciones Unidas”. La Convención modelo sobre la doble tributación de la renta y del capital de la OCDE recibe en los comentarios la denominación de “Convención modelo de la OCDE”, y las referencias son a la versión de 2010 de dicha Convención modelo, salvo indicación en contrario. Algunas veces se cita el texto de una versión anterior de un comentario de la OCDE, por ser más relevante que el de la versión de 2010 para la interpretación de la Convención modelo de las Naciones Unidas, lo que se señala en cada caso.

21. Al citar los comentarios a los artículos de la Convención modelo de la OCDE, algunas veces se han omitido partes de un párrafo o párrafos completos debido a que por cualquier razón han dejado de ser aplicables para la interpretación de la Convención modelo de las Naciones Unidas. En tal caso la omisión se indica con una elipsis [...]. No se debe deducir necesariamente que la no inclusión signifique por ello mismo un desacuerdo con las cláusulas

suprimidas, y el contexto de la omisión debe considerarse al determinar si las palabras omitidas se consideraban irrelevantes para la interpretación de la Convención modelo de las Naciones Unidas o si su examen quedaba aplazado para una fecha futura. En algunos casos se cita el texto de la Convención modelo de la OCDE, pero con pequeños cambios incluidos entre corchetes ([]), para reflejar una diferencia relevante en la Convención modelo de las Naciones Unidas, como la retención del concepto de “centro fijo”. Cuando los pasajes de la Convención modelo de la OCDE tienen notas a pie de página, estas reciben un nuevo número, en vez de conservar la numeración original de la OCDE.

22. Al citar los artículos y comentarios de la Convención modelo de la OCDE se observa que varios Estados miembros de la OCDE han manifestado “reservas” sobre determinados artículos y han formulado “observaciones” sobre ciertos aspectos de los comentarios, y que algunos Estados que no son miembros de la OCDE han expresado su “posición” en relación con determinados artículos y comentarios. Estas manifestaciones formales de diferencias de opinión con las reflejadas en la Convención modelo de la OCDE figuran en el texto de la Convención modelo de la OCDE, que se revisa periódicamente. El Comité, al preparar esta actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas, ha reconocido que dichas expresiones de opinión de los países constituyen un aspecto útil de la Convención modelo de la OCDE en cuanto que permiten comprender cómo es interpretada y aplicada por los países que manifiestan esas opiniones, aun cuando no se hayan recogido en el texto de la Convención modelo de las Naciones Unidas por razones prácticas.

23. Esta versión actualizada de la Convención modelo de las Naciones Unidas refleja con frecuencia opiniones sobre las que no se ha podido llegar a un consenso; por ejemplo, cuando se señalan otras opiniones expuestas por uno o varios miembros. Ello ha permitido una manifestación más amplia de opiniones y planteamientos que el Comité considera útiles para la interpretación y aplicación de los acuerdos fiscales bilaterales. No obstante, no se puede dar por supuesto que un determinado miembro del Comité adoptara una opinión particular en relación con las cuestiones concretas abordadas en esta Convención. Asimismo, en algunos casos, las opiniones reflejadas en los comentarios hacen referencia a debates mantenidos por el anterior Grupo de Expertos o por el Comité antes o después de la incorporación de alguno de sus miembros.

PRIMERA PARTE

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

ÍNDICE DE LA CONVENCIÓN

TÍTULO Y PREÁMBULO

CAPÍTULO I

ÁMBITO DE LA CONVENCIÓN

- Artículo 1 Personas comprendidas
- Artículo 2 Impuestos comprendidos

CAPÍTULO II

DEFINICIONES

- Artículo 3 Definiciones generales
- Artículo 4 Residente
- Artículo 5 Establecimiento permanente

CAPÍTULO III

TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS

- Artículo 6 Ingresos procedentes de bienes inmuebles
- Artículo 7 Beneficios de las empresas
- Artículo 8 Navegación marítima, interior y aérea (variantes A y B)
- Artículo 9 Empresas asociadas
- Artículo 10 Dividendos
- Artículo 11 Intereses
- Artículo 12 Cánones o regalías
- Artículo 13 Ganancias de capital
- Artículo 14 Servicios personales por cuenta propia
- Artículo 15 Servicios personales por cuenta ajena
- Artículo 16 Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los directivos de alto nivel
- Artículo 17 Profesionales del espectáculo y deportistas
- Artículo 18 Pensiones y pagos por seguros sociales (variantes A y B)
- Artículo 19 Servicios oficiales
- Artículo 20 Estudiantes
- Artículo 21 Otros ingresos

CAPÍTULO IV
TRIBUTACIÓN DEL CAPITAL

Artículo 22 Capital

CAPÍTULO V
MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Artículo 23 A Método de exención

Artículo 23 B Método de descuento

CAPÍTULO VI
DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24 No discriminación

Artículo 25 Procedimiento de acuerdo mutuo (variantes A y B)

Artículo 26 Intercambio de información

Artículo 27 La asistencia para la recaudación de impuestos

Artículo 28 Miembros de misiones diplomáticas y puestos consulares

CAPÍTULO VII
CLÁUSULAS FINALES

Artículo 29 Entrada en vigor

Artículo 30 Terminación

TÍTULO DE LA CONVENCIÓN
CONVENCIÓN ENTRE (ESTADO A) Y (ESTADO B)
CON RESPECTO A LOS IMPUESTOS
SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL⁷

PREÁMBULO DE LA CONVENCIÓN⁸

⁷ Los Estados que así lo deseen podrán seguir la práctica general de incluir en el título una referencia a la prevención de la doble tributación o a la prevención de la doble tributación y de la evasión fiscal.

⁸ El Preámbulo de la Convención se redactará de conformidad con los procedimientos constitucionales de ambos Estados contratantes.

Capítulo I

ÁMBITO DE LA CONVENCIÓN

Artículo 1

PERSONAS COMPRENDIDAS

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

Artículo 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

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

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

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

- a) (En el Estado A):
- b) (En el Estado B):

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

Capítulo II

DEFINICIONES

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

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

- a) El término “persona” comprende a las personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas;
- b) El término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o entidad considerada como tal a efectos fiscales;
- c) Las expresiones “empresa de un Estado contratante” y “empresa del otro Estado contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;
- d) La expresión “tráfico internacional” significa el transporte en naves o aeronaves explotadas por una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre en un Estado contratante, excepto cuando la nave o aeronave se explote exclusivamente entre lugares del otro Estado contratante;
- e) La expresión “autoridad competente” significa:
 - i) (En el Estado A):
 - ii) (En el Estado B): ;
- f) El término “nacionales” designa a:
 - i) Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante;
 - ii) Todas las personas jurídicas, sociedades colectivas y asociaciones que se consideren como tales en virtud de la legislación vigente en un Estado contratante.

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

Artículo 4
RESIDENTE

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

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

- a) Se considerará que reside solo en el Estado contratante donde tenga su domicilio permanente; si tiene domicilio permanente en ambos Estados contratantes, se considerará que reside solo en el Estado contratante donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) Si no puede determinarse el Estado contratante donde está su centro de intereses vitales o si no tiene domicilio permanente en ninguno de los Estados contratantes, se considerará que es residente solo del Estado donde viva habitualmente;
- c) Si tiene una residencia habitual en ambos Estados contratantes o no la tiene en ninguno de ellos, se considerará que reside solo en el Estado cuya nacionalidad posea;
- d) Si posee la nacionalidad de ambos Estados o no posee la de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes decidirán la cuestión de común acuerdo.

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

Artículo 5
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

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

2. En particular, se considerarán “establecimientos permanentes”:
 - a) Los centros administrativos;
 - b) Las sucursales;
 - c) Las oficinas;
 - d) Las fábricas;
 - e) Los talleres; y
 - f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales.
3. La expresión “establecimiento permanente” comprenderá asimismo:
 - a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses;
 - b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado..
4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, se entenderá que la expresión “establecimiento permanente” no comprende:
 - a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
 - b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;
 - c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;
 - d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de información para la empresa;
 - e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;
 - f) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a una combinación de las actividades mencionadas en los aparta-

dos a) a e), siempre que la actividad del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:

- a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo; o
- b) No tiene esos poderes pero mantiene habitualmente en el primer Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

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

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

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

Capítulo III

TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS

Artículo 6

INGRESOS PROCEDENTES DE BIENES INMUEBLES

1. Los ingresos percibidos por un residente de un Estado contratante por concepto de bienes raíces (incluidos los ingresos procedentes de la agricultura o la silvicultura) sitos en el otro Estado contratante podrán gravarse en ese otro Estado.
2. La expresión “bienes inmuebles” se entenderá en el mismo sentido que tenga con arreglo a la legislación del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprenderá, en todo caso, los accesorios, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.
3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.
4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios personales independientes.

Artículo 7

BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS

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

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

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

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

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

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

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

Artículo 8

NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR Y AÉREA

Artículo 8 (variante A)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional 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 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.

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 las utilidades netas globales obtenidas por la empresa de sus operaciones de transporte marítimo. El impuesto calculado de conformidad con dicha asignación

nación 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 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.

Artículo 9

EMPRESAS ASOCIADAS

1. Siempre que:

- a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante; o
- b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

y en cualquiera de los dos casos las dos empresas establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera beneficios que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y ser gravados en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado —y los grave en consecuencia— los beneficios por los que una empresa del otro Estado contratante haya sido gravada, y los beneficios así incluidos sean beneficios que habrían correspondido a la empresa del primer Estado si las condiciones establecidas entre las dos empresas hubieran sido las que regirían entre empresas independientes, ese otro Estado ajustará debidamente la cuantía del impuesto que grave en él esos beneficios. Para determinar

ese ajuste se tendrán debidamente en cuenta las demás disposiciones de la Convención, y las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí, cuando fuese necesario.

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

Artículo 10

DIVIDENDOS

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

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

- a) El ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, si el propietario beneficiario es una sociedad (distinta de una sociedad colectiva) que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que los abone;
- b) El ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, en todos los demás casos.

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

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

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

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

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

Artículo 11

INTERESES

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

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

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

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

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

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

Artículo 12

CÁNONES O REGALÍAS

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

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

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

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

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

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

Artículo 13

GANANCIAS DE CAPITAL

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

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

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

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

- a) Ninguna de las disposiciones de este párrafo se aplicará a una sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión, distintos de una sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión dedicados a la gestión de bienes inmuebles, cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles usados por esa sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión en sus actividades comerciales.
- b) A los efectos del presente párrafo, se entiende por “en su mayoría” en relación con bienes inmuebles el valor de esos bienes inmuebles que sea un 50% superior al valor total de todo los activos de propiedad de la sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión.

5. Las ganancias que no sean las enumeradas en el párrafo 4, percibidas por un residente de un Estado contratante a raíz de la enajenación de las acciones de una sociedad que sea residente del otro Estado contratante, podrán gravarse en ese otro Estado si el enajenante, en cualquier momento durante el período de 12 meses anteriores a dicha enajenación, tuvo una participación directa o indirecta de al menos el ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) en el capital de esa sociedad.

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

Artículo 14

SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA

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

- a) Si dicho residente tiene en el otro Estado contratante un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, solo podrá gravarse en ese otro Estado contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicho centro fijo; o
- b) Si su estancia en el otro Estado contratante es por un período o períodos que sumen o excedan en total 183 días en todo período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado; en tal caso, solo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

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

Artículo 15

SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA AJENA

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

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

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

- b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona que sea residente del otro Estado, y
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o un centro fijo que la persona para quien se trabaje tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional o de una embarcación destinada al transporte por aguas interiores podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16

REMUNERACIONES DE LOS MIEMBROS DE LAS JUNTAS DIRECTIVAS Y DE LOS DIRECTIVOS DE ALTO NIVEL

1. Los honorarios de los miembros de juntas directivas y otros pagos análogos recibidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad residente en el otro Estado contratante podrán ser gravados en ese otro Estado contratante.
2. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de empleado con un alto cargo directivo de una empresa que sea residente de este otro Estado contratante, podrán gravarse en ese otro Estado.

Artículo 17

PROFESIONALES DEL ESPECTÁCULO Y DEPORTISTAS

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, los ingresos que un residente de un Estado contratante obtenga como profesional del espectáculo, tal como artista de teatro, cine, radio o televisión, o músico o deportista, por sus actividades personales como tal en el otro Estado contratante, podrán ser gravados en ese otro Estado.
2. Cuando los ingresos que obtenga por sus actividades personales un profesional del espectáculo o deportista no los perciba el propio profesional o deportista, sino un tercero, esos ingresos podrán, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, ser gravados en el Estado contratante en que desarrolle sus actividades tal profesional o deportista.

Artículo 18

PENSIONES Y PAGOS POR SEGUROS SOCIALES

Artículo 18 (variante A)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante solo serán gravables en ese Estado.
2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local de este se gravarán solo en ese Estado.

Artículo 18 (variante B)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante podrán gravarse en ese Estado.
2. Sin embargo, esas pensiones y otras remuneraciones análogas podrán gravarse también en el otro Estado contratante si el pago se hace por un residente de ese Estado o por un establecimiento permanente situado en él.
3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local de este se gravarán solo en ese Estado.

Artículo 19

SERVICIOS OFICIALES

1. a) Los sueldos, salarios y remuneraciones similares, distintos de las pensiones, pagados por un Estado contratante, una subdivisión política o una administración local de este a una persona física por servicios prestados a ese Estado, subdivisión política o administración local solo serán gravables en ese Estado.
- b) No obstante, esos sueldos, salarios y remuneraciones similares solo serán gravables en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:
 - i) Sea nacional de ese Estado; o
 - ii) No se haya convertido en residente de ese Estado con el único fin de prestar tales servicios.

2. a) No obstante las disposiciones del párrafo 1, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local de este o con cargo a fondos creados por ellos, a una persona física por servicios prestados en ese Estado, subdivisión política o administración local solo serán gravables en ese Estado.
 - b) No obstante, esos sueldos, salarios y otras remuneraciones similares solo serán gravables en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.
3. Las disposiciones de los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplicarán a los sueldos, salarios y remuneraciones similares y a las pensiones por servicios prestados en relación con una actividad comercial realizada por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local de este.

Artículo 20

ESTUDIANTES

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

Artículo 21

OTROS INGRESOS

1. Los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante, sea cual fuere su origen, que no se traten en los artículos anteriores solo serán gravables en ese Estado.
2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicará a las rentas distintas de los ingresos procedentes de los bienes inmuebles, tal como se definen en el párrafo 2 del artículo 6, si el beneficiario de tales rentas es residente de un Estado contratante, realiza actividades comerciales en el otro Estado contratante por conducto de un establecimiento permanente situado en él o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él y el derecho o propiedad por el que se pague la renta está vinculado efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.
3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante que no se traten en los artículos anteriores y tengan su origen en el otro Estado contratante podrán ser gravados también en ese otro Estado.

Capítulo IV

TRIBUTACIÓN DEL CAPITAL

Artículo 22

CAPITAL

1. El capital representado por los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6, propiedad de un residente de un Estado contratante y situado en el otro Estado contratante, podrá ser gravado en ese otro Estado.
2. El capital representado por bienes muebles que formen parte del activo comercial de un establecimiento permanente que tenga una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante o por bienes muebles que pertenezcan a un centro fijo del que disponga un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, podrá ser gravado en ese otro Estado.
3. El capital representado por buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y por embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, y por bienes muebles relacionados con la explotación de esos buques, aeronaves y embarcaciones, estará sometido a imposición solo en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.
- [4. Todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado contratante estarán sometidos a imposición solo en ese Estado.]

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

Capítulo V

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Artículo 23 A

MÉTODO DE EXENCIÓN

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

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

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

Artículo 23 B

MÉTODO DE DESCUENTO

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales, que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado; y deducir del impuesto sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado. Sin embargo, en cualquiera de los dos casos, esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el capital, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas o al capital que puedan gravarse en ese otro Estado.

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

Capítulo VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24

NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no estarán sujetos en el otro Estado contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias, en particular respecto de la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, esta disposición se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.
2. Los apátridas que sean residentes de un Estado contratante no estarán sujetos en uno u otro de los Estados contratantes a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales del Estado correspondiente que se encuentren en las mismas circunstancias, en particular respecto de la residencia.
3. Los impuestos que graven un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no podrán ser menos favorables en ese otro Estado que los aplicables a las empresas de ese otro Estado que se dediquen a las mismas actividades. Esta disposición no se interpretará en el sentido de que obligue a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante ninguna de las exenciones, desgravaciones y rebajas que a efectos fiscales conceda a sus propios residentes por su estado civil o cargas de familia.
4. Excepto cuando se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo 12, los intereses, regalías y demás sumas pagadas por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar los beneficios imponibles de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. De manera análoga, las deudas de una empresa de un Estado contratante con un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar el capital imponible de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido contraídas con un residente del primer Estado.
5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios resi-

dentes del otro Estado contratante, no estarán sujetas en el primer Estado a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetas otras empresas análogas del primer Estado.

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

Artículo 25

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

Artículo 25 (variante A)

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

2. La autoridad competente procurará, si la objeción parece justificada y no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante, para evitar una tributación que no sea conforme con la presente Convención. Todo acuerdo alcanzado se ejecutará, a pesar de cualesquiera plazos establecidos en la legislación interna de los Estados contratantes.

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

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

Artículo 25 (variante B)

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

2. La autoridad competente procurará, si la objeción parece justificada y no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante, para evitar una tributación que no sea conforme con la presente Convención. Todo acuerdo alcanzado se ejecutará, a pesar de cualesquiera plazos establecidos en la legislación interna de los Estados contratantes.

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

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

5. Si,

- a) en aplicación del párrafo 1, una persona ha presentado un caso a la autoridad competente de un Estado contratante por considerar que las acciones de uno o ambos Estados contratantes han dado lugar a una tributación de dicha persona no conforme con las disposiciones de la presente Convención y
- b) las autoridades competentes no pueden llegar a un acuerdo para resolver ese caso en aplicación del párrafo 2 en un plazo de dos años a partir de la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante,

todas las cuestiones no resueltas dimanantes del caso serán sometidas a arbitraje si una de las autoridades competentes así lo solicita. La persona que haya

presentado el caso recibirá una notificación de la solicitud. Ahora bien, esas cuestiones no resueltas no serán sometidas a arbitraje si un tribunal o tribunal administrativo de uno u otro Estado ya ha emitido un fallo sobre esas cuestiones. La decisión arbitral será vinculante para ambos Estados contratantes y se aplicará a pesar de los límites temporales que la legislación interna de esos Estados pudiere imponer, a no ser que ambas autoridades competentes convengan de mutuo acuerdo una solución diferente antes de transcurridos seis meses desde que se les haya comunicado la decisión o que una persona directamente afectada por el caso no acepte el acuerdo mutuo para la aplicación de la decisión arbitral. Las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este párrafo.

Artículo 26

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o para la administración o la ejecución de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos sea cual fuere su naturaleza o denominación establecidos en nombre de los Estados contratantes, o de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a la Convención. Se intercambiará, en particular, información que pueda resultar útil a un Estado contratante para prevenir la elusión o la evasión de esos impuestos. El intercambio de información no quedará limitado por los artículos 1 y 2.
2. Cualquier información recibida con arreglo al párrafo 1 por un Estado contratante se considerará secreta, de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado, y se revelará solo a las personas o autoridades (inclusive tribunales y órganos administrativos) que participen en la estimación de la base imponible o la recaudación, o la decisión de recursos en relación con los impuestos a que se hace referencia en el párrafo 1, o en la supervisión de esas personas o autoridades. Esas personas o autoridades utilizarán la información exclusivamente para esos fines, pero podrán revelarla en actuaciones de tribunales públicos o decisiones judiciales.
3. En ningún caso se interpretarán las disposiciones de los párrafos 1 y 2 en el sentido de que impongan a un Estado contratante la obligación de:
 - a) Aplicar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese o del otro Estado contratante;
 - b) Proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos normales de ese o del otro Estado contratante;

- c) Proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o proceso mercantil o información cuya revelación sea contraria al orden público.
4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las facultades de que disponga para obtener la información solicitada, aunque ese otro Estado no necesite dicha información para sus propios fines fiscales. La obligación enunciada en la oración precedente está sujeta a las limitaciones previstas en el párrafo 3, aunque en ningún caso tales limitaciones se interpretarán en el sentido de que permitan a un Estado contratante denegar información únicamente porque esta carezca de interés fiscal desde el punto de vista interno.
5. En ningún caso deberán interpretarse las disposiciones del párrafo 3 en el sentido de permitir que un Estado contratante se niegue a proporcionar información alegando únicamente que esta información obra en poder de un banco, otra institución financiera, una persona designada o una persona que actúe como fiduciario o agente, o que la información esté relacionada con los intereses de propiedad de una persona.
6. Las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales habrá de intercambiarse información con arreglo al párrafo 1.

Artículo 27

LA ASISTENCIA PARA LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS⁹

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua para la recaudación de sus créditos fiscales. La asistencia no se verá limitada por los artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán determinar, por acuerdo mutuo, el modo de aplicación del presente artículo.
2. Por “crédito fiscal”, en el sentido del presente artículo, se entenderá la cantidad adeudada en concepto de impuestos sea cual fuere su naturaleza o denominación establecidos en nombre de los Estados contratantes, o de una

⁹ En algunos países, las leyes nacionales, o disposiciones de política o administrativas tal vez no permitan ni justifiquen el tipo de asistencia prevista en el presente artículo, o tal vez exijan que este tipo de asistencia se limite, por ejemplo, a países con administraciones o sistemas fiscales semejantes o respecto de impuestos similares. Por esa razón este artículo solo debe incluirse en la Convención cuando los Estados lleguen a la conclusión de que, sobre la base de los factores descritos en el párrafo 1 de los comentarios a este artículo, pueden convenir en prestar asistencia para la recaudación de impuestos exigidos por otros Estados.

de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a esta Convención ni a ningún otro instrumento en que sean partes los Estados contratantes, así como los intereses, sanciones administrativa y gastos de recaudación o de mantenimiento relacionados con dicha cantidad.

3. Cuando un crédito fiscal de un Estado contratante sea ejecutable con arreglo a las leyes de ese Estado y sea adeudado por una persona que en ese momento no pueda, con arreglo a las leyes de ese Estado, impedir su recaudación, dicho crédito fiscal, a solicitud de la autoridad competente de ese Estado, será aceptado a los fines de la recaudación por la autoridad competente del otro Estado contratante. El crédito fiscal será recaudado por el otro Estado de conformidad con las disposiciones de su derecho interno aplicables a la ejecución y la recaudación de sus propios impuestos, como si el crédito fiscal fuera un crédito fiscal de ese otro Estado.

4. Cuando un crédito fiscal de un Estado contratante sea un crédito respecto del cual dicho Estado pueda, con arreglo a su derecho, adoptar medidas cautelares con miras a asegurar su recaudación, dicho crédito fiscal, a solicitud de la autoridad competente de ese Estado, será aceptado a los fines de adoptar medidas cautelares por la autoridad competente del otro Estado contratante. El otro Estado adoptará medidas cautelares respecto de ese crédito fiscal, con arreglo a las disposiciones de su derecho interno como si el crédito fiscal fuera un crédito fiscal de ese otro Estado aun cuando en el momento en que se apliquen dichas medidas el crédito fiscal no sea ejecutable en el primero de los Estados mencionados o el deudor sea una persona que tenga derecho a impedir su recaudación.

5. Pese a las disposiciones de los párrafos 3 y 4, un crédito fiscal aceptado por un Estado contratante, a los efectos de dichos párrafos 3 o 4, no estará sujeto en ese Estado a los plazos de prescripción ni al orden de prelación aplicables a un crédito fiscal en virtud del derecho interno de ese Estado y en razón de su naturaleza como tal. Además, un crédito fiscal aceptado por un Estado contratante a los fines del párrafo 3 o del párrafo 4 no tendrá en ese Estado ninguna prelación aplicable a ese crédito fiscal en virtud del derecho interno del otro Estado contratante.

6. No se iniciarán procedimientos con respecto a la existencia, la validez o el importe del crédito fiscal de un Estado contratante ante los tribunales o los órganos administrativos del otro Estado contratante.

7. Cuando, en cualquier momento después de que un Estado contratante haya presentado una solicitud con arreglo al párrafo 3 o al párrafo 4 y antes de que el otro Estado contratante haya recaudado y remitido al Estado men-

cionado en primer término el importe correspondiente al crédito fiscal, dicho crédito fiscal deja de ser:

- a) En el caso de una solicitud presentada con arreglo al párrafo 3, un crédito fiscal del Estado mencionado en primer término ejecutable en virtud del derecho interno de ese Estado y que es adeudado por una persona que, en ese momento, no puede, con arreglo al derecho interno de ese Estado, impedir su recaudación, o
- b) En el caso de una solicitud presentada con arreglo al párrafo 4, un crédito fiscal del Estado mencionado en primer término con respecto al cual ese Estado puede, en virtud de su derecho interno, adoptar medidas cautelares con miras a asegurar su recaudación;

la autoridad competente del Estado mencionado en primer término notificará a la autoridad competente del otro Estado de ese hecho y, a discreción del otro Estado, el Estado mencionado en primer término o bien suspenderá o bien retirará su solicitud.

8. En ningún caso podrá interpretarse que las disposiciones de este artículo imponen a un Estado contratante una obligación con respecto a:

- a) Aplicar medidas administrativas que no se ajusten al derecho interno y a la práctica administrativa de ese Estado o del otro Estado contratante;
- b) Aplicar medidas que sean contrarias al orden público;
- c) Prestar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya adoptado todas las medidas razonables cautelares o de ejecución, en su caso, de que dispone en virtud de su derecho interno y su práctica administrativa;
- d) Prestar asistencia en los casos en que la carga administrativa para ese Estado sea claramente desproporcionada en relación con el beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante.

Artículo 28

MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y PUESTOS CONSULARES

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

Capítulo VII

CLÁUSULAS FINALES

Artículo 29

ENTRADA EN VIGOR

1. La presente Convención estará sujeta a ratificación y los instrumentos de ratificación se intercambiarán en _____ tan pronto como sea posible.
2. La Convención entrará en vigor al intercambiarse los instrumentos de ratificación y sus disposiciones surtirán efecto:
 - a) (En el Estado A):
 - b) (En el Estado B):

Artículo 30

TERMINACIÓN

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

- a) (En el Estado A):
- b) (En el Estado B):

CLÁUSULA FINAL

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

SEGUNDA PARTE

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

Comentarios al Capítulo I

ÁMBITO DE LA CONVENCIÓN

Artículo 1

PERSONAS COMPRENDIDAS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

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

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

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

4. La Convención modelo de las Naciones Unidas no contiene disposiciones especiales para las sociedades colectivas. Por consiguiente, se deja en libertad a los Estados contratantes para que en sus negociaciones bilaterales examinen los problemas relativos a esas sociedades y convengan en las disposiciones especiales que consideren necesarias y apropiadas. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó en 1999 el informe del Grupo de Trabajo titulado “The application of the OECD Model Tax Convention to partnerships”. En dicho informe se hace referencia a la aplicación a las sociedades colectivas de la Convención modelo de la OCDE e indirectamente a la aplicación a esas sociedades de las disposiciones de los acuerdos fiscales bilaterales basados en

aquella. El Comité de Asuntos Fiscales reconoce, sin embargo, que muchos de los principios examinados en el informe se podían también aplicar, *mutatis mutandis*, a otras entidades no societarias. En dicho informe, las referencias a “sociedades colectivas” comprenden las entidades que se consideran sociedades de acuerdo con el derecho civil o mercantil, por oposición al derecho fiscal. Las grandes diferencias de opinión entre los países miembros de la OCDE se debían a que sus legislaciones internas aplicaban a las sociedades colectivas regímenes diferentes. En algunos países de la OCDE, las sociedades colectivas se consideraban como unidades imponibles e incluso, a veces, como simples sociedades, mientras que otros países de la OCDE no gravaban a esas sociedades como tales, limitándose a gravar a sus distintos socios por su participación en las rentas de la sociedad colectiva. En los países en desarrollo se encuentran diferencias análogas en el régimen fiscal de las sociedades colectivas.

5. Una cuestión importante es la relativa a saber si la sociedad colectiva ha de poder acogerse a los beneficios de la Convención. Si, de acuerdo con la legislación de un Estado contratante, las sociedades colectivas son entidades gravables, una sociedad colectiva podría reunir los requisitos para que se la considere residente de ese Estado contratante conforme a lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 4, y, por ende, tendría derecho a acogerse a los beneficios de la Convención. Sin embargo, si la sociedad colectiva es una sociedad pantalla y solo los socios colectivos están sujetos a imposición sobre las rentas derivadas de la sociedad colectiva, esta podría quedar al margen de los beneficios de la Convención, por lo menos si en la Convención no se estatuyen normas especiales que dispongan otra cosa.

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

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

Uso indebido de los acuerdos fiscales

8. Las disposiciones de los acuerdos fiscales están redactadas en términos generales, y los contribuyentes pueden sentirse tentados a aplicar esas disposiciones en un sentido técnico estricto a fin de obtener beneficios en circunstancias en que los Estados contratantes no se proponían ofrecer esos beneficios. Esa utilización indebida de los acuerdos fiscales es motivo de preocupación

para todos los países, pero en particular para los que solo tienen una experiencia limitada en gestión de estrategias sofisticadas de evitación de impuestos.

9. El Comité considera que por ello sería conveniente examinar los distintos planteamientos a través de los cuales pueden abordarse esas estrategias y presentar ejemplos concretos de aplicación de esos planteamientos. Al examinar esta cuestión, el Comité reconoce que para que los acuerdos fiscales desempeñen su cometido es importante mantener un equilibrio entre la necesidad de las administraciones tributarias de proteger sus ingresos fiscales frente al uso indebido de las disposiciones de los acuerdos fiscales y la necesidad de ofrecer seguridad jurídica y proteger las expectativas legítimas de los contribuyentes.

1. *Planteamientos para prevenir el uso indebido de los acuerdos fiscales*

10. Son varios los planteamientos utilizados por los países para prevenir y abordar el uso indebido de los acuerdos fiscales. Entre ellos se encuentran:

- Normas legislativas específicas contra el uso indebido recogidas en la legislación interna;
- Normas legislativas generales contra el uso indebido recogidas en la legislación interna;
- Doctrinas judiciales que forman parte de la legislación interna;
- Normas específicas contra el uso indebido recogidas en los acuerdos fiscales;
- Normas generales contra el uso indebido recogidas en los acuerdos fiscales;
- Interpretación de las disposiciones de los acuerdos fiscales.

11. Estos distintos planteamientos se examinan en las subsecciones siguientes.

Normas legislativas específicas contra el uso indebido recogidas en la legislación interna

12. Las autoridades tributarias que tratan de corregir el uso indebido de un acuerdo fiscal pueden considerar la posibilidad de aplicar normas específicas contra el uso indebido recogidas en la legislación fiscal interna.

13. Muchas normas internas pueden ser útiles con ese fin. Por ejemplo, las normas relativas a sociedades extranjeras controladas pueden aplicarse para prevenir ciertos arreglos que implican el uso, por los residentes, de sociedades pantalla que sean residentes de los países partes en el acuerdo; las normas sobre los fondos de inversión extranjeros pueden impedir el aplazamiento o la evitación del pago de los impuestos sobre los ingresos devengados por inversiones de residentes en fondos de inversión extranjeros en países que son par-

tes en los acuerdos; las normas sobre infracapitalización pueden aplicarse para limitar la deducción de los pagos de intereses que reducen la base impositiva a los residentes de los países que son partes en los acuerdos; las normas sobre los precios de transferencia (aun cuando no estén concebidas fundamentalmente como normas para la prevención del uso indebido de los acuerdos) pueden evitar el desplazamiento artificial de ingresos desde una empresa residente a una empresa que sea residente de un país parte en el tratado; las normas sobre los impuestos de salida pueden prevenir la evitación del impuesto sobre las ganancias de capital mediante un cambio de residencia antes de hacer efectiva una ganancia de capital exenta en virtud de un acuerdo; y las normas sobre extracción especulativa de dividendos pueden prevenir la evitación de los impuestos de retención sobre dividendos internos mediante transacciones concebidas para transformar los dividendos en ganancias de capital exentas en virtud de un acuerdo.

14. Un problema frecuente resultante de la aplicación de muchas de esas y otras normas específicas de prevención del uso indebido a los mecanismos que implican el uso de acuerdos fiscales es el de los posibles conflictos con las disposiciones de dichos acuerdos. Cuando dos Estados contratantes adoptan opiniones diferentes acerca de si una norma específica de prevención del uso indebido recogida en la legislación interna de uno de esos Estados está o no en contradicción con las disposiciones de su acuerdo fiscal, la cuestión puede resolverse mediante el procedimiento de acuerdo mutuo teniendo en cuenta los siguientes principios.

15. En general, cuando la aplicación de la legislación interna y de los acuerdos fiscales da lugar a conflictos, deben prevalecer las disposiciones de estos últimos acuerdos. Ello es consecuencia lógica del principio de *pacta sunt servanda*, incorporado en el artículo 26 de la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados¹⁰. Así pues, si la aplicación de esas normas tuviera como efecto un aumento de la responsabilidad fiscal de un contribuyente más allá de lo que autoriza un acuerdo fiscal, se incurriría en contradicción con las disposiciones del acuerdo y estas disposiciones deberían predominar en virtud del derecho internacional público.

16. No obstante, como se explica más adelante, esos conflictos muchas veces se evitan y cada caso debe analizarse en función de sus propias circunstancias.

17. En primer lugar, un tratado puede prever expresamente la aplicación de determinados tipos de normas específicas internas contra el uso indebido. Por ejemplo, el artículo 9 de la Convención autoriza expresamente la aplicación de normas internas sobre los precios de transferencia en las circunstancias

¹⁰ Naciones Unidas, *Treaty Series*, vol. 1155, pág. 331.

establecidas en dicho artículo. Asimismo, muchos acuerdos incluyen disposiciones específicas en las que se aclara que no hay conflicto (o, aun cuando haya conflicto, se autoriza la aplicación de las normas internas) en el caso, por ejemplo, de las normas sobre infracapitalización, sobre sociedades extranjeras controladas o sobre el impuesto de salida o, en términos más generales, las normas internas encaminadas a prevenir la evitación de impuestos.

18. En segundo lugar, muchas disposiciones de tratados fiscales dependen de la aplicación de la legislación interna. Así ocurre, por ejemplo, cuando se desea determinar cuál es la residencia de una persona, qué es lo que constituye un bien inmueble o cuándo se puede tratar como dividendo la renta procedente de las participaciones sociales. En términos más generales, el párrafo 2 del artículo 3 establece la relevancia de las normas internas para determinar el significado de los términos que no se definen en el acuerdo. Por ello, en muchos casos, la utilización de las normas internas para prevenir el uso indebido, más que generar conflictos, repercutirá en la forma en que se aplican las disposiciones de los acuerdos.

19. En tercer lugar, la aplicación de las disposiciones de los acuerdos fiscales en un caso que implique un uso indebido de esas disposiciones puede evitarse mediante una interpretación adecuada del acuerdo. En consecuencia, no habrá conflicto con las disposiciones del acuerdo si los beneficios del tratado se deniegan en virtud de la interpretación tanto del acuerdo como de las normas específicas internas de prevención del uso indebido. No obstante, estas normas muchas veces se redactan teniendo en cuenta hechos objetivos, como la existencia de un cierto nivel de participación accionaria o un determinado coeficiente deuda-capital. Ello facilita enormemente su puesta en práctica, pero algunas veces da lugar a que esas normas se apliquen a transacciones que no constituyen un uso indebido. Naturalmente, en esos casos, una interpretación adecuada de las disposiciones del acuerdo que desestime únicamente las transacciones abusivas no permitirá la aplicación de las normas internas si están en contradicción con las disposiciones del acuerdo.

Normas legislativas generales contra el uso indebido recogidas en la legislación interna

20. Algunos países han incluido en su legislación interna una norma legislativa de aplicación general contra el uso indebido, cuyo objetivo es evitar arreglos abusivos que no se resuelven adecuadamente con las normas específicas o las doctrinas judiciales.

21. Como ocurre en el caso de las normas específicas contra el uso indebido recogidas en la legislación interna, la principal cuestión que se plantea con respecto a la aplicación de esas normas generales a los usos indebidos de un

acuerdo es la de los posibles conflictos con las disposiciones de este. No obstante, como la aplicación de esas normas generales se limita a los usos indebidos, esos conflictos no tendrían por qué plantearse. Esta es la conclusión general de la OCDE, que se refleja en los párrafos 22 y 22.1 del comentario al artículo 1 de la Convención modelo de la OCDE y con la que el Comité está de acuerdo:

22. También se han analizado otras formas de uso indebido de los acuerdos fiscales (por ejemplo, el empleo de una sociedad pantalla) y los posibles medios de prevenirlo, como las normas que hacen primar el fondo sobre la forma o las relativas a la sustancia económica y las normas generales contra el uso indebido de los acuerdos, en particular por lo que se refiere a la cuestión de si esas normas están en contradicción con los acuerdos fiscales [...].

22.1 Esas normas forman parte de la legislación interna básica establecida por el derecho fiscal interno para determinar en qué circunstancias nace la responsabilidad tributaria; esas normas no se tienen en cuenta en los acuerdos fiscales y, por lo tanto, no se ven afectadas por ellos. Así pues, por norma general y teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo 9.5, no habrá conflicto [...].

22. Por ello, la OCDE, tras determinar que el recurso a esas normas contra las prácticas abusivas no se contradice, por norma general, con los acuerdos fiscales, pudo concluir que “[...] los Estados no tienen que conceder los beneficios de un convenio sobre la doble tributación cuando se han concertado acuerdos que constituyen un uso indebido de las disposiciones de la Convención”¹¹.

23. Esa conclusión lleva lógicamente a preguntarse qué es lo que constituye un uso indebido de un acuerdo fiscal. La OCDE no trató de dar una respuesta completa a esa pregunta, tarea que habría sido difícil dados los diferentes planteamientos de sus países miembros. No obstante, presentó la siguiente orientación general, calificada como “principio rector”¹².

Un principio rector es que no deben concederse los beneficios de una convención sobre la doble tributación cuando el objetivo principal de participar en determinadas transacciones o arreglos sea conseguir una posición fiscal más favorable y la obtención de ese trato más favorable en tales circunstancias estaría en contradicción con el objetivo y finalidad de las disposiciones pertinentes.

24. Los miembros del Comité ratificaron ese principio. Consideraban que esa orientación acerca de lo que constituye un uso indebido de las disposiciones de un acuerdo contribuye a un objetivo importante, ya que trata de

¹¹ Párrafo 9.4 del comentario al artículo 1 de la Convención modelo de la OCDE.

¹² Párrafo 9.5 del comentario al artículo 1 de la Convención modelo de la OCDE.

compaginar la necesidad de prevenir el uso indebido de los acuerdos con la de garantizar que los países respeten las obligaciones contraídas mediante sus acuerdos y ofrezcan seguridad jurídica a los contribuyentes. Indudablemente, los países no deben poder eludir las obligaciones contraídas en los acuerdos argumentando simplemente que las transacciones legítimas constituyen un uso indebido y que las normas fiscales internas que afectan a esas transacciones en formas contrarias a las disposiciones de los acuerdos constituyen normas contra su uso indebido.

25. De acuerdo con ese principio rector, se necesitan dos requisitos para que determinadas transacciones o arreglos puedan considerarse como un uso indebido de las disposiciones de un acuerdo fiscal:

- un objetivo importante de la participación en esas transacciones o arreglos era conseguir una posición fiscal más favorable, y
- la obtención de un trato más favorable sería contraria al objetivo y finalidad de las disposiciones pertinentes.

26. Esos dos requisitos se encuentran con frecuencia, de forma explícita o implícita, en las normas generales contra la evitación de impuestos y las doctrinas elaboradas en varios países.

27. Con el fin de reducir la incertidumbre que puede derivarse de ese planteamiento, es importante que la aplicación de este principio rector esté basada en la comprobación objetiva de las circunstancias, no solo en la supuesta intención de las partes. Por ello, para aclarar si un objetivo importante de la participación en las transacciones o arreglos es o no obtener ventajas fiscales es preciso comprobar de forma objetiva, teniendo en cuenta todos los datos y circunstancias pertinentes, si, sin esas ventajas fiscales, un razonable contribuyente habría participado en esas transacciones o arreglos.

Doctrinas judiciales que forman parte de la legislación interna

28. Para determinar de qué forma se aplica la legislación interna a las transacciones de evitación de impuestos, los tribunales de muchos países han elaborado diferentes doctrinas judiciales cuyo efecto es prevenir el uso indebido de la legislación interna. Entre ellas se incluyen principios como los de los objetivos comerciales, el fondo sobre la forma, la sustancia económica, las transacciones escalonadas, el abuso de la ley y el *fraus legis*. Las condiciones concretas en que se aplican dichas doctrinas judiciales varían muchas veces de un país a otro y evolucionan a lo largo del tiempo en función de las mejoras o modificaciones resultantes de ulteriores decisiones judiciales.

29. Esas doctrinas son fundamentalmente opiniones expresadas por los tribunales a propósito de la manera como debe interpretarse la legislación fiscal,

razón por la cual normalmente acaban incorporándose a la legislación fiscal interna.

30. Si bien la interpretación de los acuerdos fiscales está regulada por normas generales que se han codificado en los artículos 31 a 33 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*, nada impide la aplicación de planteamientos judiciales semejantes a la interpretación de disposiciones concretas de los acuerdos fiscales. Si, por ejemplo, los tribunales de un país han determinado que, por lo que respecta a la interpretación jurídica, las disposiciones fiscales internas deben aplicarse de acuerdo con la sustancia económica de determinadas transacciones, no hay nada que impida la adopción de un planteamiento semejante con respecto a la aplicación de las disposiciones de un acuerdo fiscal a transacciones semejantes.

Normas específicas contra el uso indebido recogidas en los acuerdos fiscales

31. Hay formas de uso indebido de los acuerdos que pueden abordarse mediante disposiciones específicas. Algunas de esas normas están incluidas ya en la Convención modelo de las Naciones Unidas; entre ellas se incluyen, en particular, la referencia al agente que mantiene existencias de mercancías para su entrega (apartado *b*), párr. 5 del art. 5), el concepto de “propietario beneficiario” (arts. 10, 11 y 12), la norma sobre la “relación especial” aplicable a los intereses y cánones (párr. 6 del art. 11 y párr. 6 del art. 12), la norma sobre la enajenación de acciones de empresas de bienes inmuebles (párr. 4 del art. 13) y la norma sobre las sociedades de representación de profesionales del espectáculo o deportistas (“sociedades de representación”) (párr. 2 del art. 17). Otro ejemplo sería la versión modificada de la norma sobre una versión limitada de la norma de la fuerza de atracción del párrafo 1 del artículo 7, que se encuentra en algunos acuerdos fiscales y que se aplica solo a los casos de evitación de impuestos.

32. Obviamente, estas normas específicas ofrecen a los contribuyentes más seguridad que las doctrinas o normas generales contra el uso indebido de los acuerdos fiscales. Así se reconoce en el párrafo 9.6 del comentario de la OCDE sobre el artículo 1, en el que se explica que dichas normas pueden ser un complemento útil de las normas o planteamientos judiciales generales contra la evitación de impuestos¹³.

¹³ “La posible aplicación de las disposiciones generales contra el uso indebido no significa que no sea necesaria la inclusión, en los acuerdos fiscales, de disposiciones específicas encaminadas a prevenir formas determinadas de evitación de impuestos. Cuando se hayan detectado técnicas específicas de evitación o cuando el uso de esas técnicas sea especialmente problemático, muchas veces será conveniente incorporar en la Convención disposiciones centradas directamente en la estrategia pertinente de evitación de impuestos [...]”.

33. No obstante, no conviene infravalorar los riesgos que acarrea una dependencia general de normas específicas contra el uso indebido de los acuerdos para hacer frente a las estrategias de evitación. En primer lugar, las normas específicas muchas veces se elaboran una vez que se ha detectado una estrategia de evitación concreta. En segundo lugar, la inclusión de una disposición específica en un tratado puede debilitar los argumentos acerca de la aplicación de normas o doctrinas generales a otras formas de uso indebido de los acuerdos. La incorporación de normas específicas contra el uso indebido en un tratado fiscal podría interpretarse erróneamente como indicación de que una estrategia de evitación inaceptable que sea semejante, pero ligeramente diferente, de la considerada en la norma específica incluida en el acuerdo está autorizada y no puede impugnarse en virtud de las normas generales. En tercer lugar, a fin de abordar específicamente estrategias de evitación complejas, quizá sean necesarias normas también complejas. Así ocurre especialmente cuando esas normas tratan de resolver la cuestión mediante la aplicación de criterios que dejan poco margen a la interpretación, en vez de con criterios más flexibles, como los objetivos de una transacción o arreglo. Por esas tres razones, si bien la inclusión de normas específicas en los acuerdos fiscales es el planteamiento más adecuado para hacer frente a determinadas situaciones, ello no puede constituir por sí mismo una solución general al problema del uso indebido.

Normas generales contra el uso indebido recogidas en los acuerdos fiscales

34. Son pocos los ejemplos de disposiciones de acuerdos que puedan considerarse como normas generales de prevención del uso indebido. Una de ellas es el párrafo 2 del artículo 25 del tratado entre Israel y el Brasil, firmado en 2002:

Una autoridad competente de un Estado contratante puede denegar los beneficios de la presente Convención a una persona, o con respecto a una transacción, si en su opinión la concesión de esos beneficios constituiría un uso indebido de la Convención desde el punto de vista de su objetivo. La autoridad competente del Estado contratante en cuestión notificará la aplicación de esta disposición a la autoridad competente del otro Estado contratante.

35. En algunos casos los países se han limitado a confirmar que los Estados contratantes podían denegar los beneficios de las disposiciones de un acuerdo en casos de uso indebido. No obstante, en esas circunstancias no puede decirse que la facultad de denegar los beneficios del tratado se derive de la disposición en cuanto tal. Un ejemplo de ese tipo de disposición se encuentra en el párrafo 6 del artículo 29 del acuerdo entre el Canadá y Alemania firmado en 2001:

Ninguna disposición del presente Acuerdo se interpretará en el sentido de que impida a un Estado contratante denegar los beneficios previstos en el Acuerdo cuando pueda concluirse razonablemente que hacer lo contrario daría lugar a un uso indebido de las disposiciones del Acuerdo o de la legislación interna de ese Estado.

36. Un país que no confíe en que su legislación interna y la interpretación de los acuerdos fiscales le permitan abordar adecuadamente el problema del uso indebido de dichos acuerdos podría, naturalmente, considerar la posibilidad de incluir en sus acuerdos una norma general contra el uso indebido. El principio rector antes mencionado podría constituir la base de dicha norma, que podría redactarse de la forma siguiente:

Los beneficios previstos en la presente Convención no podrán obtenerse cuando se pueda considerar razonablemente que uno de los principales objetivos para participar en transacciones o arreglos ha sido obtener esos beneficios y que la obtención de los mismos en esas circunstancias sería contraria al objetivo y finalidad de las disposiciones pertinentes de esta Convención.

Al considerar esta disposición, algunos países quizá prefieran sustituir las palabras “uno de los principales objetivos” por “el objetivo principal”, a fin de dejar claro que la disposición solamente se aplicará a las transacciones que, sin ninguna duda, estén motivadas fundamentalmente por motivos fiscales. En cambio, otros países quizá consideren que, de acuerdo con su experiencia relacionada con normas generales semejantes contra el uso indebido existentes en la legislación interna, fórmulas como “el objetivo principal” impondrían un umbral tan elevado que obligaría a las administraciones fiscales a comprobar que la obtención de los beneficios fiscales es objetivamente más importante que la combinación de todos los demás objetivos alegados, lo que correría el riesgo de hacer ineficaz dicha disposición. Por ello, un Estado que desee incluir en sus acuerdos una norma general contra el uso indebido deberá adaptar el texto a sus propias circunstancias, en particular por lo que se refiere al planteamiento que sus tribunales han adoptado con respecto a la evitación de impuestos.

37. No obstante, muchos países considerarán que la inclusión de esa disposición en sus acuerdos podría interpretarse como reconocimiento implícito de que, en ausencia de dicha disposición, no pueden utilizar otros planteamientos para hacer frente a los usos indebidos de los acuerdos fiscales. Ello resultaría particularmente problemático en el caso de los países que han concluido ya un gran número de acuerdos que no incluyen dicha disposición. Por esa razón, es probable que el uso de la misma se lo puedan plantear principalmente los países que han encontrado dificultades para combatir el uso indebido de los acuerdos fiscales con otros planteamientos.

Interpretación de las disposiciones de los acuerdos fiscales

38. Otro planteamiento que se ha utilizado para combatir el uso indebido de los acuerdos ha sido considerar que puede haber usos indebidos del acuerdo en cuanto tal y desestimar las transacciones mediante una interpretación adecuada de las disposiciones de los acuerdos pertinentes que tenga en cuenta su contexto, el objetivo y finalidad del tratado y la obligación de interpretar esas disposiciones con buena fe¹⁴. Como ya se ha señalado, varios países utilizan desde hace tiempo un proceso de interpretación jurídica para combatir el uso indebido de sus leyes fiscales internas, y parece perfectamente adecuado interpretar de manera semejante las disposiciones de los acuerdos fiscales para combatir el uso indebido de los mismos. Como se señala en el párrafo 9.3 del comentario al artículo 1 de la Convención modelo de la OCDE:

Otros Estados prefieren considerar que algunos usos indebidos constituyen un uso impropio de la Convención en cuanto tal, a diferencia de los usos indebidos de la legislación interna. No obstante, esos Estados consideran también que la formulación adecuada de los acuerdos fiscales les permite desestimar las transacciones abusivas, como las realizadas con el fin de obtener beneficios no deseados en virtud de las disposiciones de esos acuerdos. Esta interpretación es resultado del objetivo y finalidad de los acuerdos fiscales, así como de la obligación de interpretarlos de buena fe (véase el art. 31 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*).

39. Los párrafos 23 a 27 *supra* ofrecen orientaciones acerca de lo que debe considerarse como uso indebido de un acuerdo fiscal. Esas orientaciones serían válidas, obviamente, a los efectos de la aplicación de este planteamiento.

2. Ejemplos de usos indebidos de los acuerdos fiscales

40. Los párrafos siguientes ilustran la aplicación de los planteamientos antes descritos en varios casos relacionados con el uso indebido de disposiciones de acuerdos fiscales (no obstante, estos ejemplos no tratan de prejuzgar el trato jurídico de esas transacciones en la legislación interna o en acuerdos específicos).

Doble residencia y cambio de residencia

41. Ha habido casos en que los contribuyentes han cambiado su residencia fiscal fundamentalmente para obtener beneficios previstos en los acuerdos fiscales. Los siguientes ejemplos ilustran algunos de esos casos:

¹⁴ Según lo dispuesto en el artículo 31 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*.

- *Ejemplo 1:* El Sr. X es residente del Estado A y ha acumulado derechos de pensión significativos en ese país. En virtud del acuerdo entre el Estado A y el Estado B, las pensiones y otros pagos semejantes solo son imponibles en el Estado de residencia del beneficiario. Inmediatamente antes de su jubilación, el Sr. X se traslada al Estado B durante dos años y adquiere la residencia en ese país en virtud de la legislación fiscal interna del mismo. El Sr. X adopta las medidas necesarias para acogerse a las normas del párrafo 2 del artículo 4 y convertirse en residente de ese país a los efectos del acuerdo. Durante ese período, los derechos de pensión acumulados se declaran en forma de suma global no imponible en virtud de la legislación interna del Estado B. El Sr. X regresa luego al Estado A.
- *Ejemplo 2:* La sociedad X, residente del Estado A, considera la posibilidad de vender las acciones de sociedades que son también residentes del Estado A. Esa venta representaría una ganancia de capital que sería imponible en virtud de la legislación interna del Estado A. Antes de la venta, la sociedad X convoca una reunión de su junta directiva en el Estado B, país que no grava las ganancias de capital de las acciones de sociedades y en el que el lugar donde se celebra la reunión de la junta directiva de la sociedad es normalmente lo que determina la residencia de esa sociedad a efectos fiscales. La sociedad X alega que ha pasado a ser residente del Estado B a los efectos del acuerdo fiscal entre los Estados A y B, de acuerdo con el párrafo 3 del artículo 4 de dicho acuerdo, que es idéntico a la Convención modelo de las Naciones Unidas. Luego vende las acciones y alega que la ganancia de capital no puede ser gravada en el Estado A en virtud de lo dispuesto en el párrafo 6 del artículo 13 del acuerdo (el párr. 5 de dicho artículo no se aplicaría, ya que la sociedad X no posee participaciones considerables en las empresas pertinentes).
- *Ejemplo 3:* La Sra. X, residente del Estado A, es propietaria de todas las acciones de una sociedad que es también residente del Estado A. El valor de esas acciones ha aumentado significativamente a lo largo de los años. Tanto el Estado A como el Estado B gravan las ganancias de capital de las acciones; no obstante, la legislación interna del Estado B dispone que los residentes que no están domiciliados en dicho Estado no serán gravados por los ingresos resultantes de fuentes que se encuentran fuera del Estado, en la medida en que ese ingreso sea de hecho repatriado (o remitido) al Estado. En previsión de la venta de esas acciones, la Sra. X se traslada al Estado B durante dos años y adquiere allí la residencia,

pero no el domicilio. Luego vende las acciones y alega que las ganancias de capital no pueden ser gravadas en el Estado A en virtud del párrafo 6 del artículo 13 del acuerdo (el acuerdo pertinente no incluye una disposición semejante al párr. 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas).

42. Según las circunstancias de un caso determinado, quizá sea posible argumentar que un cambio de residencia cuyo objetivo principal sea tener acceso a los beneficios de un acuerdo constituye un uso indebido del mismo. No obstante, en casos semejantes a esos tres ejemplos, normalmente sería muy difícil especificar qué circunstancias demostraban que el cambio de residencia se había realizado fundamentalmente para obtener los beneficios del acuerdo, sobre todo cuando el contribuyente tiene una casa permanente o se encuentra físicamente en otro Estado durante períodos de tiempo prolongados. Por ello, muchos países han considerado que el mejor planteamiento para esos casos es la adopción de normas específicas.

43. Un planteamiento al que han recurrido algunos de esos países ha sido incluir en sus acuerdos fiscales disposiciones que autoricen a un Estado donde un contribuyente tuvo con anterioridad la residencia a gravar determinados tipos de ingresos, por ejemplo, las ganancias de capital resultantes de participaciones significativas en empresas o pagos globales de derechos de pensión, percibidos durante un determinado período de tiempo tras el cambio de residencia. Un ejemplo de disposición semejante puede encontrarse en el párrafo 5 del artículo 13 del acuerdo firmado en 2002 por los Países Bajos y Polonia, que dice así:

Las disposiciones del párrafo 4 no afectarán al derecho de cada uno de los Estados contratantes de gravar, de acuerdo con su propia legislación, las ganancias resultantes de la enajenación de acciones o bonos de disfrute en una sociedad cuyo capital esté dividido total o parcialmente en acciones y que, en virtud de la legislación de dicho Estado, sea residente del mismo, percibidos por una persona que sea residente del otro Estado contratante y haya sido residente del primer Estado durante los 10 últimos años anteriores a la enajenación de las acciones o bonos de disfrute.

44. Los países se han ocupado también de esos casos mediante la utilización de disposiciones del llamado “impuesto de salida”, en virtud de las cuales el cambio de residencia da lugar a la percepción efectiva de determinados tipos de ingreso; por ejemplo, las ganancias de capital de las acciones. A fin de evitar un conflicto con las disposiciones de un acuerdo fiscal, esas normas internas pueden considerar que la percepción efectiva del ingreso tiene lugar inmediatamente antes del cambio de residencia; pueden compaginarse también con disposiciones del acuerdo que permitan su aplicación.

45. Una interpretación adecuada de las disposiciones de los párrafos 2 y 3 del artículo 4 puede ser también útil para abordar casos semejantes a esos ejemplos. Algunos conceptos, como los de “centro de intereses vitales” y “sede de dirección efectiva”, exigen una fuerte relación entre un contribuyente y un país. El hecho de que un contribuyente disponga de un hogar en un país en el cual permanece con frecuencia no basta para afirmar que dicho país sea su centro de intereses vitales; de la misma manera, el mero hecho de que las reuniones de la junta directiva de una sociedad tengan lugar en un país no basta para concluir que sea en ese país donde se gestiona de hecho la sociedad. Asimismo, algunos países han sustituido el párrafo 3 del artículo 4 —que se ocupa de los casos de doble residencia de las personas jurídicas en función de su sede de dirección efectiva— por una norma que permite decidir esos casos de doble residencia mediante un procedimiento de acuerdo mutuo. Un ejemplo de esas disposiciones es el que se encuentra en el párrafo 3 del artículo 4 del acuerdo firmado en 2004 por México y Rusia. El texto del artículo dice así:

Quando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona que no sea una persona física resida en ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán, de mutuo acuerdo, solucionar la cuestión y determinar el modo de aplicación del Acuerdo a dicha persona. En ausencia de acuerdo mutuo, se considerará que la persona no se incluye en el ámbito del presente Acuerdo, salvo a los efectos del artículo “Intercambio de información”.

46. El ejemplo 3 plantea la posibilidad de evitación de impuestos resultante de una tributación basada en las remesas. Esta cuestión se aborda en el párrafo 26.1 del comentario al artículo 1 de la Convención modelo de la OCDE, en el que se señala que, a fin de resolver tales situaciones, los países pueden incluir una disposición específica contra el uso indebido en sus acuerdos fiscales con países que permiten esa forma de tributación:

26.1 En virtud de la legislación interna de algunos Estados, las personas que reúnen los requisitos para ser consideradas como residentes pero que no tienen lo que se considera una relación permanente con el Estado (lo que algunas veces se conoce con el nombre de domicilio) solo deberán pagar impuestos de los ingresos resultantes de fuentes que se encuentren fuera del Estado en la medida en que ese ingreso sea efectivamente repatriado, o remitido, a dicho Estado. Por ello, esas personas no están sujetas a una posible doble tributación en la medida en que los ingresos externos no se remitan a su Estado de residencia y puede considerarse inadecuado ofrecerles el beneficio de las disposiciones de la Convención con respecto a esos ingresos. Los Estados contratantes que convienen en restringir la

aplicación de las disposiciones de la Convención a los ingresos que son efectivamente gravados en manos de esas personas pueden hacerlo agregando a la Convención la siguiente disposición:

Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, los ingresos obtenidos en un Estado contratante estén exentos en su totalidad o en parte del pago de impuestos en dicho Estado y, en virtud de la legislación vigente en el otro Estado contratante, una persona, en relación con dichos ingresos, esté sometida a impuestos por la cuantía de los mismos que se remite al otro Estado o se recibe en él y no por la cuantía total de los mismos, toda exención prevista en las disposiciones de esta Convención se aplicará únicamente a la parte de los ingresos que esté gravada en el otro Estado contratante.

La aplicación de dicha disposición podría generar en algunos Estados dificultades administrativas si transcurriera un período de tiempo considerable entre el momento en que se genera el ingreso en un Estado contratante y el momento en que es gravado por el otro Estado contratante en manos de un residente de ese otro Estado. Los Estados que se encuentran con estas dificultades podrían someter la norma de la última parte de dicha disposición —a saber, que el ingreso en cuestión puede acogerse a los beneficios del primer Estado únicamente cuando se ha gravado en el otro Estado— a la condición de que el ingreso debe gravarse en ese otro Estado dentro de un plazo determinado a partir del momento en que el ingreso se genera en el primer Estado.

Búsqueda del acuerdo más favorable

47. La “búsqueda del acuerdo más favorable” es una forma de uso indebido de los acuerdos fiscales que hace referencia a los mecanismos a través de los cuales las personas que no tienen derecho a los beneficios de un acuerdo fiscal utilizan a otras personas que sí tienen derecho a esos beneficios como manera de acceder indirectamente a los mismos. Por ejemplo, una sociedad residente en un país que es parte en un tratado actuaría como pantalla para encauzar los ingresos que recaerían sobre una persona que no reside en dicho país, a fin de tener acceso de manera indebida a los beneficios previstos en un acuerdo fiscal. La entidad pantalla es, normalmente, una sociedad, pero puede ser también una sociedad colectiva, un fondo fiduciario o una entidad semejante que tiene derecho a los beneficios previstos en el acuerdo. La otorgación de tales beneficios en esas circunstancias redundaría en detrimento del país fuente, ya que los beneficios del acuerdo llegarían a personas a las que no estaban destinados.

48. La búsqueda del acuerdo más favorable puede adoptar la forma de “sociedad pantalla directa” o de “sociedad pantalla trampolín”, como se ilustra a continuación¹⁵.

49. La sociedad X, residente del Estado A, recibe dividendos, intereses o cánones de la sociedad Y, residente del Estado B. La sociedad X alega que en virtud del acuerdo fiscal entre los Estados A y B tiene derecho a la exención completa o parcial de los impuestos de retención internos prevista en la legislación fiscal del Estado B. La sociedad X es totalmente propiedad de un residente del tercer Estado C, que no tiene derecho a los beneficios del acuerdo entre los Estados A y B. La sociedad X se creó con el fin de obtener los beneficios del acuerdo entre los Estados A y B, y esa es la razón por la que se han transferido a ella los activos y derechos que generan los dividendos, los intereses o los cánones. La renta está exenta de impuestos en el Estado A, por ejemplo, en el caso de los dividendos, debido a una exención de la participación prevista en la legislación interna del Estado A o en virtud del acuerdo entre los Estados A y B. En tal caso, la sociedad X es una sociedad pantalla directa de su accionista, que es residente del Estado C.

50. La estructura básica de una sociedad pantalla trampolín es semejante. No obstante, en ese caso la renta de la sociedad X está totalmente sujeta a imposición en el Estado A y, con el fin de eliminar el impuesto que debería pagarse en ese país, la sociedad X paga cuantiosos intereses, comisiones, comisiones de servicio o gastos deducibles semejantes a una segunda sociedad pantalla conexas, la sociedad Z, residente del Estado D. Esos pagos, que son deducibles en el Estado A, están libres de impuestos en el Estado D en virtud de un régimen fiscal especial disponible en dicho Estado¹⁶. El accionista que es residente del Estado C busca, por lo tanto, tener acceso a los beneficios del acuerdo fiscal entre los Estados A y B utilizando la sociedad X como trampolín.

51. A fin de hacer frente a esas situaciones, las autoridades fiscales han utilizado los distintos planteamientos descritos en las secciones precedentes.

52. Por ejemplo, en la legislación interna de algunos países se han incluido normas específicas contra el uso indebido, para hacer frente a esos arreglos. Un ejemplo es el de los reglamentos de los Estados Unidos relativos a los mecanismos de financiación. A los efectos de esos reglamentos, un acuerdo de financiación consiste en una serie de transacciones en virtud de las cuales la entidad financiadora adelanta dinero u otros bienes a la entidad financiada,

¹⁵ Véase la página R(6)-4, párrafo 4 del Informe de la OCDE “Double Taxation Conventions and the use of Conduit Companies”. Reproducido en el volumen II de la versión completa de la Convención modelo de la OCDE, en la página R(6)-1.

¹⁶ *Ibidem*.

siempre que el dinero o los otros bienes circulen a través de una o más entidades intermedias. Una entidad intermedia será considerada como “pantalla” y su participación en los acuerdos de financiación no será tenida en cuenta por las autoridades fiscales si: i) el impuesto se reduce debido a la existencia de un intermediario, ii) hay un plan de evitación de impuestos y iii) se comprueba que la sociedad intermedia no habría participado en la transacción si no fuera por el hecho de que es una parte vinculada a la entidad financiadora. En tales casos, el ingreso correspondiente se calificará de nuevo en función de su contenido.

53. Otros países han tratado de resolver el problema de la búsqueda del acuerdo más favorable mediante la interpretación de las disposiciones de los acuerdos fiscales. En virtud de un decreto de 1962 del Consejo Federal Suizo, que es aplicable a los acuerdos suizos con países que, en virtud de acuerdos pertinentes, otorgan la exención del impuesto de retención que de lo contrario sería recaudado por esos países, se consideraría que una solicitud de esa exención sería abusiva si, como consecuencia de ella, una parte considerable de la exención fiscal beneficiaría a personas que no están contempladas en el acuerdo fiscal pertinente. La concesión de la exención fiscal se considerará inadecuada si no se cumplen los requisitos especificados en el acuerdo fiscal (como la residencia, la propiedad efectiva, la responsabilidad tributaria, etcétera) y si ello constituye un uso indebido. Las medidas que las autoridades fiscales suizas pueden adoptar si determinan que una exención fiscal ha sido solicitada indebidamente son las siguientes: *a)* denegación de certificación de un formulario de solicitud, *b)* denegación de transmisión del formulario de solicitud, *c)* anulación de un certificado ya concedido, *d)* recuperación del impuesto de retención, en nombre del país fuente, en la medida en que la exención fiscal se haya reclamado indebidamente, y *e)* información a las autoridades tributarias del país fuente de que se ha solicitado indebidamente una exención fiscal.

54. Otros países han recurrido a las normas generales de su legislación interna contra el uso indebido o a las doctrinas judiciales para resolver los casos de búsqueda de acuerdos más favorables. No obstante, como ya se ha señalado, las normas legislativas generales contra el uso indebido de los acuerdos y las doctrinas judiciales suelen ser más eficaces cuando es obvio que las transacciones se realizan con el fin de eludir el objetivo y finalidad de las disposiciones del acuerdo fiscal.

55. En los casos de búsqueda del acuerdo más favorable puede recurrirse también en cierta medida a las normas contra el uso indebido ya recogidas en la mayoría de los acuerdos fiscales, como el concepto de “propiedad efectiva”.

56. No obstante, algunos países consideran que el planteamiento más eficaz para abordar el problema de la búsqueda del acuerdo más favorable es in-

cluir en sus acuerdos fiscales normas específicas al respecto. En los párrafos 13 a 21.4 del comentario al artículo 1 de la Convención modelo de la OCDE, que se reproduce a continuación, se incluyen varios ejemplos de dichas normas. El Comité considera que esos ejemplos son útiles para resolver las preocupaciones acerca de la búsqueda del acuerdo más favorable que puedan plantearse con respecto a los acuerdos entre países en desarrollo y países desarrollados.

Casos de sociedades pantalla

13. Muchos países han tratado de resolver el problema de las sociedades pantalla, y con ese fin se han adoptado diversos planteamientos. Una solución sería privar de los beneficios del acuerdo a la sociedad que no fuera propiedad, directa o indirecta, de residentes del Estado del cual la sociedad es residente. Esa disposición podría redactarse del siguiente modo:

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

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

14. El enfoque en que se basa dicha disposición parece una base adecuada para los tratados con países que tienen una tributación nula o muy baja y donde normalmente no se llevarían a cabo actividades comerciales de gran magnitud. Incluso en esos casos quizá sea necesario modificar la disposición o sustituirla por otra para salvaguardar las actividades comerciales de buena fe.

15. En las cláusulas generales de “sujeción al impuesto” se dispone que los beneficios del acuerdo fiscal para el Estado fuente se concederán solo si la renta de que se trate está sujeta a imposición en el Estado de residencia. Ello está básicamente en consonancia con la finalidad de los acuerdos fiscales; a saber, prevenir la doble tributación. Por diversas razones, sin embargo, la Convención modelo no recomienda una disposición general de esa índole. Aunque ello parece adecuado cuando se trata de una relación internacional normal, la cláusula de “sujeción al impuesto” bien podría adoptarse cuando se plantea una situación típica de sociedad pan-

talla. La cláusula de salvaguardia correspondiente podría redactarse del siguiente modo:

Cuando las rentas derivadas de un Estado contratante sean recibidas por una sociedad residente del otro Estado contratante y una o más personas no residentes en dicho Estado contratante

- a) tengan, directa, indirectamente o por conducto de una o más sociedades, sea cual fuere el lugar de residencia de estas, un derecho importante en dicha sociedad, mediante una participación o en otra forma, o
- b) ejerzan directa o indirectamente, por sí solas o colectivamente, la gestión o el control de esa sociedad,

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

El concepto de un “derecho importante” se puede precisar más cuando se redacta un acuerdo bilateral. Los Estados contratantes pueden establecer esa precisión, por ejemplo, en la forma de un porcentaje del capital o de los derechos de voto de la sociedad.

16. La cláusula de “sujeción al impuesto” parece tener algunas ventajas. Puede utilizarse en el caso de Estados con una estructura económica muy desarrollada y una legislación fiscal compleja. No obstante, será necesario complementar esa disposición introduciendo en el acuerdo cláusulas sobre la buena fe para disponer de la flexibilidad necesaria (véase el párr. 19 *infra*); además, este planteamiento no ofrece protección adecuada frente a los sistemas avanzados de evitación de impuestos, como las “estrategias de trampolín”.

17. Los planteamientos antes mencionados son, en muchos sentidos, poco satisfactorios. Hacen referencia a las complejas y cambiantes leyes fiscales de los Estados contratantes y no a los mecanismos que dan lugar al uso indebido de los acuerdos. Se ha propuesto que para abordar de manera más satisfactoria el problema de las entidades pantalla se introduzca una cláusula que especifique los casos de uso indebido con referencia a los propios mecanismos de las sociedades pantalla. Esta cláusula podría redactarse del siguiente modo:

Cuando las rentas derivadas de un Estado contratante sean recibidas por una sociedad residente del otro Estado contratante y una o más personas no residentes en dicho Estado contratante

- a) tengan directa, indirectamente o por conducto de una o más sociedades, sea cual fuere el lugar de residencia de estas, un derecho importante en dicha sociedad, mediante una participación o en otra forma, o
- b) ejerzan directa o indirectamente, por sí solas o colectivamente, la gestión o el control de esa sociedad,

las disposiciones de la presente Convención que confieren una exención o reducción del impuesto no se aplicarán si más del 50% de esas rentas se utiliza para atender las reclamaciones de dichas personas (con inclusión de intereses, regalías, desarrollo, publicidad, gastos iniciales y de viaje y depreciación de cualquier tipo de activo comercial, inclusive en relación con los bienes inmateriales y los procesos).

18. Una disposición de este tipo parece ser la única manera eficaz de combatir los dispositivos tipo “trampolín”. Se encuentra en los acuerdos bilaterales concluidos entre Suiza y los Estados Unidos y su principio parece ser también la base de las disposiciones suizas contra el uso indebido de los acuerdos fiscales por determinados tipos de sociedades suizas. Los Estados que consideren la posibilidad de incluir una cláusula de este tipo en su acuerdo deben tener en cuenta que puede abarcar las transacciones comerciales normales y, por consiguiente, debería complementarse con una cláusula sobre la buena fe.

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

- a) Cláusula general sobre la buena fe

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

- b) Cláusula de actividad

“Las disposiciones precedentes no se aplicarán cuando la sociedad esté dedicada a operaciones mercantiles sustantivas en el Estado contratante del cual sea residente y la desgravación solicitada al otro Estado contratante se aplique a rentas que estén vinculadas con esas operaciones.”

- c) Cláusula de la cuantía del impuesto
 “Las disposiciones precedentes no se aplicarán cuando la reducción tributaria solicitada sea inferior al gravamen impuesto efectivamente por el Estado contratante del cual la sociedad sea residente.”
- d) Cláusula del mercado de valores
 “Las disposiciones precedentes no se aplicarán a una sociedad que sea residente de un Estado contratante cuando la clase principal de sus acciones esté registrada en un mercado de valores autorizado en un Estado contratante o cuando esa sociedad sea de propiedad absoluta —directamente o por conducto de una o más sociedades que sean residentes del primer Estado— de una sociedad que sea residente del primer Estado y cuando la clase principal de las acciones esté registrada de ese modo.”
- e) Cláusula de desgravación sustitutiva
 “En los casos en que una cláusula de prevención del uso indebido se refiera a no residentes de un Estado contratante, se podría disponer que esa expresión “no incluirá a los residentes de terceros Estados que hayan celebrado acuerdos relativos al impuesto sobre la renta con el Estado contratante al amparo de cuyas disposiciones se pueda solicitar la desgravación cuando la desgravación dimanada de esos acuerdos no sea inferior a la solicitada al amparo de la presente Convención.”

Estas cláusulas ilustran las diversas modalidades que se podrían adoptar. La redacción concreta de las cláusulas que se han de incorporar en un acuerdo ha de depender del método general empleado en el acuerdo, y se deben decidir en el plano bilateral. Asimismo, cuando las autoridades competentes de los Estados contratantes estén facultadas para obrar con un margen de discreción, acaso resulte apropiado incluir una norma adicional que atribuya a la autoridad competente del país fuente de la renta la discreción de otorgar los beneficios de la Convención a un residente del otro Estado incluso cuando este no se ajuste a ninguno de los criterios descritos *supra*.

20. En los párrafos precedentes se señalan diferentes planteamientos para abordar los casos de sociedades pantalla, pero cada uno de ellos tiene en cuenta un aspecto determinado del problema comúnmente conocido con el nombre de “búsqueda del acuerdo más favorable”. Los Estados que deseen abordar esa cuestión de forma global quizá podrían considerar el siguiente ejemplo de cláusulas detalladas de limitación de beneficios cuyo objetivo es impedir que las personas que no son residentes de ninguno de los Estados contratantes tengan acceso a los beneficios de

una Convención mediante el uso de una entidad que, en caso contrario, no podría considerarse como residente de uno de esos Estados, teniendo en cuenta que quizá sea necesario introducir adaptaciones y que muchos Estados prefieren otros planteamientos para abordar ese problema:

1. Salvo disposición en contrario del presente artículo, un residente de un Estado contratante que perciba ingresos del otro Estado contratante tendrá derecho a todos los beneficios de la presente Convención reconocidos a los residentes de un Estado contratante únicamente si ese residente es una “persona calificada” de acuerdo con la definición del párrafo 2 y cumple las otras condiciones de la presente Convención para obtener dichos beneficios.
2. Un residente de un Estado contratante es una persona calificada durante un año fiscal únicamente si dicho residente es:
 - a) Una persona física;
 - b) Una entidad gubernamental calificada;
 - c) Una sociedad, si
 - i) la clase principal de sus acciones cotiza en una bolsa reconocida especificada en el apartado a) o b) del párrafo 6 y se negocia habitualmente en una o más bolsas reconocidas, o
 - ii) al menos el 50% del total de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad es propiedad directa o indirecta de cinco o menos sociedades con derecho a percibir beneficios en virtud del inciso i) de este apartado, siempre que, en el caso de propiedad indirecta, cada propietario intermedio sea residente de uno de los Estados contratantes;
 - d) Una organización benéfica u otra entidad exenta de impuestos, siempre que, en el caso de un fondo de pensiones o cualquier otra organización establecida exclusivamente para el pago de pensiones u otros beneficios semejantes, más del 50% de los beneficiarios, miembros o participantes de la persona sean personas físicas residentes en uno de los Estados contratantes; o
 - e) Una persona que no sea una persona física, si:
 - i) Durante al menos el 50% de los días del año fiscal las personas calificadas en virtud de los apartados a), b) o d) o del inciso i) del apartado c) de este párrafo poseen, directa o indirectamente, al menos el 50% del total de los derechos de voto y del valor de las acciones u otros beneficios contractuales con respecto a la persona, y

- ii) Menos del 50% del ingreso bruto de la persona en el año imponible se paga o asigna, directa o indirectamente, a personas que no son residentes de ninguno de los Estados contratantes en forma de pagos que sean deducibles a los efectos de los impuestos contemplados en esta Convención en el Estado de residencia de la persona (pero con exclusión de los pagos en condiciones de plena competencia en las actividades comerciales ordinarias para los servicios o propiedades tangibles y pagos en relación con las obligaciones financieras con un banco, siempre que, cuando dicho banco no sea residente de un Estado contratante, el pago sea atribuible a un establecimiento permanente de dicho banco sito en uno de los Estados contratantes).
- 3.
- a) Todo residente de un Estado contratante tendrá derecho a los beneficios de la Convención con respecto a un elemento de renta, derivado del otro Estado, con independencia de que el residente sea o no una persona calificada, si se encarga activamente de las actividades comerciales en el primer Estado (salvo la realización o gestión de inversiones por cuenta propia del residente, a no ser que se trate de actividades bancarias, de seguros o de valores realizadas por un banco, una compañía de seguros o un agente de valores registrado), el ingreso derivado del otro Estado contratante está relacionado o vinculado con esa actividad y el residente cumple las otras condiciones de la presente Convención para la obtención de dichos beneficios.
 - b) Si el residente o cualquiera de sus empresas asociadas realiza en el otro Estado contratante una actividad comercial que dé lugar a un componente de renta, el apartado a) se aplicará a dicho componente solo si la actividad comercial en el primer Estado es importante en relación con la actividad llevada a cabo en el otro Estado. El que una actividad comercial sea importante o no a los efectos de este párrafo se determinará teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias.
 - c) Al determinar si una persona lleva a cabo realmente actividades comerciales en un Estado contratante de conformidad con el apartado a), se considerará que son realizadas por esa persona las actividades llevadas a cabo por una sociedad colectiva en la que dicha persona sea socio y las actividades realizadas por las personas vinculadas con ella. Una persona estará vinculada con otras si una de ellas posee al menos el 50% del beneficio contractual en la otra (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50% del total

de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad) u otra persona posee, directa o indirectamente, al menos el 50% de los beneficios contractuales (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50% del total de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad) en cada persona. En cualquier caso, una persona se considerará vinculada con otra si, de acuerdo con todos los hechos y circunstancias, una tiene control de la otra o ambas se encuentran bajo el control de la misma persona o personas.

4. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, si una sociedad que es residente de un Estado contratante, o una sociedad que controla dicha compañía, tiene pendientes una clase de acciones
 - a) Que esté sujeta a condiciones u otros dispositivos que autorizan a sus titulares a una parte de los ingresos de la compañía derivados del otro Estado contratante que sea mayor que la parte que esos titulares recibirían en ausencia de esas condiciones o mecanismos (“la parte desproporcionada del ingreso”); y
 - b) El 50% o más de cuyo derecho de voto y valor sea propiedad de personas que no son personas calificadas, los beneficios de la presente Convención no se aplicarán a la parte desproporcionada del ingreso.
5. Todo residente de un Estado contratante que no sea una persona calificada de conformidad con las disposiciones del párrafo 2 ni tenga derecho a beneficios en virtud del párrafo 3 o 4 podrá acogerse, no obstante, a los beneficios de la Convención si la autoridad competente de ese otro Estado contratante determina que el establecimiento, adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de sus operaciones no tuvieron entre sus objetivos principales la obtención de beneficios previstos en la Convención.
6. A los efectos del presente artículo, el término “bolsa reconocida” significa:
 - a) En el Estado A...;
 - b) En el Estado B...; y
 - c) Cualquier otra bolsa que las autoridades competentes convengan reconocer a los efectos del presente artículo.

Disposiciones destinadas a las entidades que se benefician de regímenes tributarios preferenciales

21. Algunos tipos específicos de sociedades que disfrutan de ventajas fiscales en su Estado de residencia permiten recurrir al mecanismo de las sociedades pantalla y plantean la cuestión de las prácticas fiscales

nocivas. Cuando las sociedades exentas (o casi exentas) de impuestos presentan características jurídicas especiales, puede evitarse el uso indebido de los acuerdos fiscales denegando los beneficios del acuerdo fiscal a esas sociedades (el método de la exclusión). Como esas ventajas fiscales se conceden básicamente a ciertos tipos de sociedades definidos en el derecho mercantil o el derecho fiscal de un país, la solución más radical sería excluirlas del ámbito del acuerdo fiscal. Otra solución sería incorporar una cláusula de salvaguardia que se aplicaría al ingreso recibido o pagado por dichas sociedades y que podría redactarse como sigue:

Ninguna de las disposiciones de la presente Convención que confiera una exención o reducción del impuesto se aplicará a las rentas recibidas o pagadas por una sociedad de las definidas en el artículo ... de la Ley ... o en cualquier otra disposición similar sancionada por ... después de la firma de la presente Convención.

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

21.1 Las cláusulas de exclusión son claras y su aplicación es sencilla, aun cuando puedan requerir asistencia administrativa en algunos casos. Son un instrumento importante en virtud del cual un Estado que ha creado privilegios especiales en su legislación fiscal puede evitar que esos privilegios se utilicen en relación con un uso indebido de los acuerdos fiscales concertados por dicho Estado.

21.2 Cuando no es posible o conveniente identificar las sociedades que gozan de privilegios fiscales por referencia a sus características jurídicas especiales, será necesaria una formulación más general. La siguiente cláusula trata de denegar los beneficios de la Convención a entidades que en caso contrario serían consideradas como residentes de un Estado contratante pero que gozan en dicho Estado de un régimen fiscal preferencial limitado a las entidades de propiedad extranjera (es decir, no disponible para las entidades que pertenecen a residentes de ese Estado):

Toda compañía, fideicomiso o sociedad colectiva que sea residente de un Estado contratante y cuyo propietario beneficiario sea una o más personas no residentes de dicho Estado o que esté controlado directa o indirectamente por dichas personas, no tendrá derecho a los bene-

ficios de la presente Convención si la cuantía del impuesto sobre la renta o el de la sociedad, fideicomiso o sociedad colectiva fijado por dicho Estado (después de tener en cuenta las posibles reducciones o compensaciones del impuesto por cualquier procedimiento, sea una devolución, un reembolso, una contribución, un crédito o un subsidio a la sociedad, fideicomiso o sociedad colectiva, o a cualquier otra persona) es considerablemente inferior a la que habría fijado dicho Estado si todas las acciones del capital de la sociedad o todos los intereses en el fideicomiso o sociedad colectiva, según sea el caso, tuvieran como propietario beneficiario a uno o más residentes de dicho Estado.

Disposiciones orientadas a tipos de ingresos concretos

21.3 La siguiente disposición trata de denegar los beneficios de la Convención con respecto a los ingresos que son objeto de impuestos bajos o nulos en el marco de un régimen fiscal preferencial:

1. Los beneficios de la presente Convención no se aplicarán a los ingresos que, de conformidad con las otras disposiciones de la Convención, puedan ser fijados en un Estado contratante y que sean resultado de actividades cuya realización no requiera una presencia sustancial en dicho Estado, en particular las siguientes:
 - a) Actividades bancarias, de expedición, financiación, seguros o comercio electrónico; o
 - b) Actividades que impliquen una sede o centro de coordinación o dispositivos semejantes que ofrezcan a una sociedad servicios de administración, financiación u otras formas de apoyo; o
 - c) Actividades que den lugar a ingresos pasivos, como dividendos, intereses y cánones, si, en virtud de las leyes o prácticas administrativas de ese Estado, esos ingresos están sometidos a un régimen fiscal preferencial y, a ese respecto, la información recibe trato confidencial que impide el intercambio de información eficaz.
2. A los efectos del párrafo 1, se considera que un ingreso es objeto de un régimen fiscal preferencial en un Estado contratante si, salvo en consideración de los artículos precedentes de este acuerdo, un elemento de renta:
 - a) Está exento de impuestos; o

- b) Puede gravarse a un contribuyente pero está sujeto a una tasa tributaria que es inferior a la aplicable a un componente equivalente que podría estar sujeto a impuestos en el caso de contribuyentes semejantes que son residentes de ese Estado; o
- c) Se beneficia de un crédito, descuento u otra concesión o beneficio previsto directa o indirectamente en relación con dicho componente, salvo en el caso de un descuento de los impuestos extranjeros pagados.

Normas contra el uso indebido relacionadas con la tributación en la fuente de tipos de ingresos específicos

21.4 La cláusula siguiente tiene el efecto de denegar los beneficios de determinados artículos de la Convención que limitan la tributación en la fuente cuando las transacciones se han realizado con el objetivo principal de obtener esos beneficios. Los artículos en cuestión son el 10, 11, 12 y 21; la disposición debería modificarse ligeramente, como se indica a continuación, para tener en cuenta el tipo específico de ingreso incluido en cada uno de esos artículos:

Las disposiciones del presente artículo no se aplicarán cuando el principal o uno de los principales objetivos del interesado en el libramiento o la cesión de [artículo 10: “acciones u otros títulos”; artículo 11: “créditos”; artículos 12 y 21: “derechos”] respecto de los cuales se paguen [artículo 10: “dividendos”; artículo 11: “intereses”; artículo 12: “cánones o regalías”; artículo 21: “ingresos”] sea beneficiarse de lo dispuesto en el presente artículo mediante ese libramiento o esa cesión.

57. Al examinar esos ejemplos, los países deberían tener en cuenta su capacidad de administrar los distintos planteamientos que se proponen. Para muchos países en desarrollo quizá sea difícil aplicar normas muy detalladas que requieran acceso a considerable información acerca de entidades extranjeras. Esos países podrían considerar que un planteamiento más general, como el que se propone en el párrafo 21.4, quizá se adapte mejor a sus circunstancias.

Casos triangulares

58. Con respecto a los acuerdos fiscales, por “casos triangulares” se entiende la aplicación de los acuerdos fiscales en situaciones en que se ven implicados tres Estados. Un caso triangular típico que puede constituir un uso indebido de un acuerdo fiscal es aquel en que:

- Los dividendos, intereses o cánones procedentes del Estado S son recibidos por un residente del Estado R, que es un país con régimen de exención;
- El ingreso es imputable a un establecimiento permanente constituido en el Estado P, jurisdicción con bajo nivel impositivo donde no se gravará ese ingreso¹⁷.

59. En virtud del acuerdo fiscal entre el Estado R y el Estado S, el Estado S debe aplicar los beneficios del tratado a dichos dividendos, intereses o cánones, ya que son obtenidos por un residente del Estado R, aun cuando no se gravan en ese Estado debido al régimen de exención aplicado por ese Estado.

60. En el párrafo 71 del comentario al artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE, que se reproduce en el comentario al artículo 24 *infra*, se examina esta situación y se propone resolverla mediante la inclusión de una cláusula específica en el acuerdo entre los Estados R y S:

[...] Si el Estado contratante del que la empresa es residente exonera del impuesto a los beneficios del establecimiento permanente situado en el otro Estado contratante, se corre el riesgo de que la empresa transfiera bienes como acciones, obligaciones o patentes a establecimientos permanentes situados en Estados que ofrecen un régimen fiscal muy favorable y, en ciertas circunstancias, podría ocurrir que las rentas resultantes escaparan totalmente a la fiscalidad en los tres Estados. Para impedir esas prácticas, que se pueden considerar abusivas, se puede incluir en la Convención entre el Estado del que la empresa sea residente y el tercer Estado (el país fuente) una cláusula con arreglo a la cual una empresa podrá acogerse a los beneficios de la Convención únicamente si la renta obtenida por el establecimiento permanente situado en el otro Estado está sujeta a la imposición corriente en el Estado del establecimiento permanente.

61. Algunos tratados incluyen una cláusula basada en esa sugerencia¹⁸. No obstante, si no se incluyen sistemáticamente disposiciones semejantes en los acuerdos concertados por el país fuente de esos dividendos, intereses o cánones con países que tienen un régimen de exención, existe el riesgo de que los activos en cuestión se transfieran a empresas asociadas que sean residentes de países que no tienen ese tipo de disposición en su acuerdo con el país fuente.

¹⁷ Véase la página R(11)-3, párrafo 53 del Informe de la OCDE “Triangular Cases”. Reproducido en el volumen II de la versión completa de la Convención modelo de la OCDE, en la página R(11)-1.

¹⁸ Véase, por ejemplo, el párrafo 5 del artículo 30 del acuerdo entre Francia y los Estados Unidos.

Atribución de los beneficios e ingresos a una persona o entidad específica

62. Un contribuyente puede participar en transacciones o arreglos a fin de que el ingreso que normalmente es percibido por ese contribuyente sea percibido por una persona o entidad vinculada con el objeto de acogerse a beneficios de un tratado a los que no tendría acceso en caso contrario. Se han examinado ya algunas de las formas en que puede realizarse (por ejemplo, búsqueda del acuerdo más favorable y utilización de establecimientos permanentes en países con impuestos bajos). A continuación se examinan otros escenarios de transferencia de rentas.

i) *Precios de transferencia en condiciones que no son de plena competencia*

63. Desde hace tiempo se reconoce que los beneficios pueden transferirse entre empresas asociadas mediante el uso de precios establecidos en condiciones que no son de plena competencia, y la legislación fiscal de la mayoría de los países incluye ahora normas sobre los precios de transferencia que tienen en cuenta esos casos. Tales normas están autorizadas expresamente por el artículo 9 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, y por la Convención modelo de la OCDE. No obstante, se trata de un tema complejo, como lo demuestran las numerosas orientaciones presentadas por la OCDE¹⁹ acerca del funcionamiento de esas normas.

ii) *Infracapitalización*

64. En casi todos los países, el interés es un gasto deducible, mientras que los dividendos, que constituyen una distribución de beneficios, no son deducibles. Una compañía extranjera que desea ofrecer financiación a una filial que sea totalmente de su propiedad puede considerar beneficioso, a efectos fiscales, ofrecer esa financiación mediante deuda en vez de capital accionario, según cuál sea el impuesto total correspondiente al interés pagado. Por consiguiente, una filial puede recibir casi la totalidad de su financiación en forma de deuda y no de capital accionario, práctica conocida como “infracapitalización”.

65. Según el informe de la OCDE sobre la infracapitalización²⁰, los países han adoptado diferentes planteamientos para abordar esta cuestión. Esos

¹⁹ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1995* (actualizado). En 2012, el Comité de Expertos de las Naciones Unidas está preparando un manual sobre los aspectos prácticos de los precios de transferencia, con especial atención a las cuestiones que se plantean a los países en desarrollo.

²⁰ “Thin Capitalisation”. Reproducido en el volumen II de la versión completa de la Convención modelo de la OCDE, en la página R(4)-1. Disponible en www.oecd.org/dataoecd/42/20/42649592.pdf.

planteamientos pueden dividirse en términos generales entre los que están basados en la aplicación de las normas generales contra el uso indebido de los acuerdos fiscales o el principio de la independencia y los que implican el uso de coeficientes fijos entre deuda y capital.

66. La primera categoría hace referencia a normas que requieren un examen de los hechos y circunstancias de cada caso a fin de determinar si la financiación consiste realmente en deuda o capital social. Para ello pueden utilizarse normas legislativas específicas, normas generales contra el uso indebido, doctrinas judiciales o la aplicación de la legislación sobre los precios de transferencia basada en el principio de la independencia.

67. El planteamiento del coeficiente fijo se aplica normalmente mediante normas legislativas específicas contra el uso indebido; en ese planteamiento, si el coeficiente total deuda/capital de una determinada sociedad supera un nivel previamente determinado, el interés de la deuda excesiva puede rechazarse, aplazarse o tratarse como dividendo.

68. En la medida en que la norma sobre infracapitalización de un país se aplica al pago de intereses a no residentes pero no a pagos semejantes efectuados a residentes, podría representar una infracción del párrafo 4 del artículo 24, en el que se estipula que “los intereses, regalías y demás sumas pagadas por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar los beneficios imponibles de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado”. No obstante, hay una excepción específica a esa norma, cuando se aplica el párrafo 1 del artículo 9, que trata de los ajustes en los precios de transferencia. Por esa razón, como se indica en el párrafo 74 del comentario de la OCDE sobre el artículo 24²¹:

El párrafo 4 no prohíbe que el país del prestatario aplique su normativa nacional sobre infracapitalización en la medida en que esta sea compatible con lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 9 o el párrafo 6 del artículo 11. Sin embargo, ese trato está prohibido por el párrafo 4 si se deriva de normas no compatibles con dichos artículos y que solo se apliquen a acreedores no residentes (con exclusión de los acreedores residentes).

69. El párrafo 3 del comentario de la OCDE sobre el artículo 9, que se reproduce en el párrafo 5 del comentario sobre la misma disposición de esta Convención modelo, aclara que el párrafo 1 del artículo 9 permite la aplicación de normas internas sobre infracapitalización en la medida en que su efecto sea

²¹ El párrafo 74 del comentario de la OCDE al artículo 24 es reproducción del comentario al artículo 24 de esta Convención modelo.

el de asimilar los beneficios del prestatario a una cuantía correspondiente a los beneficios que habría obtenido en una situación de independencia. Si bien es esto lo que ocurre normalmente en las normas sobre infracapitalización basadas en el principio de la independencia, un país que ha adoptado normas sobre infracapitalización basadas en un coeficiente fijo normalmente tendría dificultades para demostrar que su norma sobre infracapitalización, que no hace referencia a lo que habrían hecho las partes independientes, cumple ese requisito.

70. Por esa razón, los países que han adoptado normas sobre la infracapitalización basadas en un coeficiente fijo, normalmente consideran que deben incluir en sus acuerdos cláusulas que autoricen expresamente la aplicación de esas normas. Por ejemplo, el artículo 13 del Protocolo del acuerdo entre Francia y Estonia establece lo siguiente:

Las disposiciones de la Convención no impedirán en ningún caso que Francia aplique las disposiciones del artículo 212 de su Código Fiscal (*code général des impôts*) relativas a la infracapitalización o cualquier otra cláusula sustancialmente semejante que pueda enmendar o sustituir las disposiciones de dicho artículo.

iii) *Utilización de las sociedades pantalla*

71. Las sociedades pantalla ubicadas en jurisdicciones con impuestos bajos pueden utilizarse para desviar ingresos hacia un país donde se verán sometidos a impuestos que son considerablemente más bajos que los que se deberían pagar si los ingresos hubieran sido percibidos directamente por los accionistas de dicha sociedad.

72. Se han adoptado varios planteamientos para hacer frente a esos mecanismos. Por ejemplo, una sociedad ficticia sin empleados ni actividad económica considerable podría, en algunos países, quedar al margen de los beneficios de un acuerdo fiscal en virtud de las normas federales contra el uso indebido o de las doctrinas judiciales. Sería también posible considerar que una sociedad pantalla que esta administrada de hecho por accionistas que residen en otro Estado tiene su residencia o establecimiento permanente en dicho Estado. El primer planteamiento se describe en el párrafo 10.1 del comentario al artículo 1 de la Convención modelo de la OCDE, según el cual las reclamaciones de los beneficios de un acuerdo

[...] pueden denegarse cuando, tras atento examen de los hechos y circunstancias de un caso, se comprueba que el lugar de gestión efectiva de una filial no se encuentra en el Estado de residencia alegado sino, más bien, en el Estado de residencia de la sociedad principal a fin de conver-

tirla en residente de ese último Estado a los efectos de la legislación interna y del acuerdo (esta disposición será pertinente cuando la legislación interna utiliza la sede de dirección de una persona jurídica, o un criterio semejante, para determinar su residencia).

73. El segundo planteamiento se describe en el párrafo 10.2 de dicho comentario, que dice así:

La consideración atenta de los hechos y circunstancias de un caso puede revelar también que una filial se gestionaba en el Estado de residencia de su sociedad principal de tal manera que la filial tuviera en ese Estado un establecimiento permanente (por ejemplo, constituyendo una sede de dirección) al que pudiera atribuirse debidamente la totalidad o una parte considerable de sus beneficios.

74. No obstante, estos planteamientos quizá no consigan resolver las situaciones en que existen sociedades que tienen considerables actividades de gestión y económicas en los países donde se han establecido. Uno de los planteamientos más eficaces frente a esos casos es la inclusión, en la legislación interna, de disposiciones relativas a las sociedades extranjeras controladas. Si bien algunas veces se ha manifestado la opinión de que esas medidas legislativas podrían infringir algunas disposiciones de los acuerdos fiscales, el Comité considera que no ocurriría así en el caso de las normas típicas relativas a sociedades extranjeras controladas, como se indica en el párrafo 23 del comentario al artículo 1 de la Convención modelo de la OCDE (y se explica más detalladamente en el párrafo 14 del comentario al artículo 7 y el párrafo 37 del comentario al artículo 10 de dicha Convención modelo):

23. La utilización de sociedades pantalla puede abordarse también mediante cláusulas sobre las sociedades extranjeras controladas. Un número significativo de países miembros y no miembros han adoptado ya medidas legislativas semejantes. Si bien el diseño de este tipo de legislación varía considerablemente de un país a otro, una característica común de esas normas, reconocidas ya internacionalmente como instrumento legítimo para proteger la base tributaria interna, es que dan lugar a que un Estado contratante grave a su residentes por los ingresos atribuibles a su participación en determinadas entidades extranjeras. Algunas veces se ha argumentado, partiendo de una determinada interpretación de las cláusulas de la Convención, como el párrafo 1 del artículo 7 y el párrafo 5 del artículo 10, que esta característica común de la legislación sobre las sociedades extranjeras controladas estaba en contradicción con esas disposiciones. Por las razones explicadas en el párrafo 14 del comentario al artículo 7 y en el párrafo 37 del comentario al artículo 10, esa interpretación no está de acuerdo con el texto de las disposiciones. Tampoco

parece aceptable cuando esas disposiciones se leen en su contexto. Por ello, si bien algunos países han considerado útil aclarar expresamente, en sus acuerdos, que la legislación sobre las sociedades extranjeras controladas no estaba en contradicción con la Convención, esa aclaración no es necesaria. Se reconoce que la legislación sobre las sociedades extranjeras controladas estructurada de esa manera no es contraria a las disposiciones de la Convención.

iv) *Remuneración de los miembros de las juntas directivas y de los directivos de alto nivel*

75. De conformidad con el artículo 16 (Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los directivos de alto nivel), los honorarios y la remuneración de los miembros de las juntas directivas y de los directivos de alto nivel de una sociedad pueden estar gravados en el Estado de residencia de la sociedad, independientemente del lugar en el que ese personal preste sus servicios. Podría utilizarse un mecanismo de “reparto salarial” a fin de reducir los impuestos que deberían pagarse en ese Estado de conformidad con dicho artículo. Supongamos, por ejemplo, que la sociedad A, residente del Estado A, tiene dos filiales —las sociedades B y C— que son residentes de los Estados X e Y, respectivamente. El Sr. D, residente del Estado X, es director y alto cargo de la filial B. El Estado X aplica un impuesto sobre la renta con niveles progresivos que llegan hasta el 50%. El Estado Y tiene un sistema semejante de impuesto sobre la renta pero con una tasa muy baja. Los países X e Y tienen un acuerdo fiscal en el que se prevé que el Estado X aplique el método de exención al ingreso que pueda gravarse en el Estado Y. A fin de reducir la carga fiscal del Sr. D, la sociedad A puede nombrarle director y alto cargo de la sociedad C y adoptar las medidas pertinentes para que la mayor parte de su remuneración se atribuya a esas funciones.

76. El párrafo 1 del artículo 16 se aplica a las remuneraciones de los miembros de las juntas directivas que una persona recibe “en calidad de” director de una sociedad, y el párrafo 2 se aplica a los salarios, sueldos y otras remuneraciones semejantes que una persona reciba “en calidad de” alto cargo de una sociedad. Por ello, aparte del hecho de que ese mecanismo podría impugnarse probablemente con éxito en virtud de las normas generales contra el uso indebido o las doctrinas judiciales, podría también atacarse mediante un análisis adecuado de los servicios prestados por el Sr. D a cada sociedad de la que percibe su ingreso, así como un análisis de los honorarios y la remuneración de otros directivos y altos cargos de la sociedad C, a fin de determinar hasta qué punto los honorarios y la remuneración recibidos de esa compañía por el Sr. D pueden considerarse razonablemente como procedentes de actividades realizadas en calidad de director o alto cargo de esa sociedad.

v) *Atribución de intereses a una entidad exenta de impuestos o gubernamental*

77. De conformidad con el párrafo 12 del comentario al artículo 11, los países pueden acordar durante las negociaciones bilaterales incluir en sus acuerdos una exención de los intereses de las siguientes categorías²²:

- Los intereses pagados a los gobiernos u organismos gubernamentales;
- Los intereses garantizados por los gobiernos u organismos gubernamentales;
- Los intereses pagados a los bancos centrales;
- Los intereses pagados a los bancos u otras instituciones financieras;
- Los intereses sobre los préstamos a largo plazo;
- Los intereses sobre los préstamos para financiar equipo especial u obras públicas; o
- Los intereses de otros tipos de inversión aprobados por el Gobierno (por ejemplo, la financiación de las exportaciones).

78. Cuando un acuerdo fiscal incluye una o más de estas disposiciones, es posible que una parte que tiene derecho a esa exención concierte acuerdos cruzados con otras partes que no tienen derecho a esa exención o, cuando un contrato prevé el pago de intereses y otros tipos de ingresos que no estarían exentos (por ejemplo, los cánones), atribuyan una proporción mayor de la cifra global al pago de los intereses. Esos dispositivos constituirían usos indebidos de dichas exenciones.

79. Podría argumentarse que una solución fácil sería evitar la inclusión de dichas exenciones en un acuerdo fiscal, pero es importante señalar que se incluyen por motivos normativos válidos, teniendo en cuenta que la imposición en la fuente de los pagos brutos de intereses muchas veces funciona como un arancel y recae sobre el prestatario. Asimismo, cuando un país ha convenido en incluir dichas exenciones en uno de sus acuerdos, resulta difícil abstenerse de incluirlas en las negociaciones sobre acuerdos con otros países semejantes.

80. Muchos de los planteamientos mencionados anteriormente en el caso de la búsqueda del acuerdo más favorable pueden ser válidos para abordar los dispositivos cruzados cuyo objetivo es tener acceso a los beneficios de esas exenciones. Asimismo, los casos en que la consideración prevista en un contrato mixto se ha atribuido indebidamente a los pagos de intereses pueden

²² Muchos acuerdos eximen además de la tributación en la fuente el interés pagado a instituciones financieras, el interés por la venta a crédito o el interés pagado a entidades exentas de impuesto, como los fondos de pensiones (véanse los párrs. 7.7 a 7.12 del comentario al artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE).

impugnarse utilizando normas internas específicas sobre el uso indebido aplicables a tales casos, doctrinas o normas internas generales sobre el uso indebido o una interpretación adecuada de las cláusulas de un acuerdo. Cuando la consideración general se divide entre las partes vinculadas, pueden invocarse el párrafo 6 del artículo 11 y el párrafo 1 del artículo 9 para conseguir que el beneficio de la exención se aplique únicamente a la cuantía de intereses adecuada. Finalmente, algunos países han incluido en sus acuerdos normas específicas sobre el uso indebido de esos mecanismos cruzados. Un ejemplo de esa norma puede encontrarse en el párrafo *b)* del artículo 7 del Protocolo del acuerdo firmado en 2002 por Australia y México, que dice así:

Las disposiciones del [...] párrafo [2 del artículo 11] no se aplicarán a los intereses resultantes de préstamos cruzados. En tal caso, los intereses podrán gravarse de conformidad con la legislación interna del Estado en que se generen.

Contratación externa de trabajadores

81. El comentario al artículo 15 reproduce la parte del comentario sobre la Convención modelo de la OCDE que considera, entre otras cosas, los dispositivos conocidos como “contratación externa internacional de trabajadores”. En él se hace referencia a los casos en que una empresa local que desea contratar a un empleado extranjero durante un breve período de tiempo suscribe un acuerdo con un intermediario no residente que hará las veces de empleador oficial. Por ello, el empleado parece cumplir las tres condiciones del párrafo 2 del artículo 15 para poder acogerse a la exención fiscal en el Estado donde se ejercerá el empleo. El comentario al artículo 15 contiene orientaciones sobre la manera de abordar esta cuestión, reconociendo que las normas internas sobre el uso indebido y las doctrinas judiciales, así como la formulación adecuada del acuerdo, ofrecen medios para impugnar dichos mecanismos.

Profesionales del espectáculo y deportistas

82. Algunos acuerdos fiscales más antiguos no incluyen el párrafo 2 del artículo 17 (Profesionales del espectáculo y deportistas), en el que se considera la utilización de las sociedades de representación de profesionales del espectáculo y artistas (“sociedades de representación”). A fin de evitar la posible aplicación de disposiciones basadas en el párrafo 1 de dicho artículo, los residentes de países que han concertado esos acuerdos pueden sentirse inclinados a estipular que los ingresos resultantes de sus actividades como profesionales del espectáculo o deportistas, o parte de los mismos, se paguen a una compañía establecida con ese fin.

83. Como se indica en el comentario al artículo 17, que reproduce el párrafo 11 del comentario de la OCDE sobre dicho artículo, esos mecanismos

pueden abordarse en virtud de las disposiciones de la legislación interior que atribuirían esos ingresos a profesionales del espectáculo o deportistas:

[...] La tercera situación se refiere a algunos procedimientos de evitación de impuestos cuando la remuneración por la actuación del profesional del espectáculo o del deportista no se abona al propio profesional o deportista, sino a un tercero, por ejemplo, a las llamadas sociedades de artistas, de suerte que la renta no se gravará en el Estado donde se ejerza la actividad, ni como renta por servicios personales del profesional o del deportista ni como beneficio de la empresa, de no existir un establecimiento permanente. Algunos países hacen caso omiso de esos arreglos conforme a su derecho nacional y consideran que los ingresos son percibidos por el profesional del espectáculo o el deportista; en esos casos, el párrafo 1 faculta a esos países a gravar los ingresos derivados de actividades realizadas en su territorio.

84. El párrafo 11.2 del comentario de la OCDE, que se agregó en 2003, aclara que un Estado podría recurrir también a sus normas generales de evitación de impuestos o a las doctrinas judiciales para hacer frente a los mecanismos abusivos relacionados con las “sociedades de representación:

11.2 No obstante, por norma general, cabe señalar que, con independencia del artículo 17, la Convención no impediría la aplicación de normas generales contra el uso indebido existentes en la legislación interna del país fuente que autorizarían a dicho Estado a gravar al profesional del espectáculo o deportista, o bien a la sociedad de representación en los casos abusivos, como se reconoce en el párrafo 24 del comentario al artículo 1.

85. Finalmente, por lo que se refiere a la norma contra el uso indebido recogida en el párrafo 2 del artículo 17, las administraciones tributarias deberían señalar que la norma se aplica independientemente de que la sociedad de representación sea o no residente del mismo país en el que reside el profesional del espectáculo o deportista. Esta aclaración se incorporó también al comentario de la OCDE en 2003:

11.1 La aplicación del párrafo 2 no se limita a las situaciones en que tanto el profesional del espectáculo o deportista como la otra persona que percibe el ingreso, por ejemplo, una sociedad de representación, sean residentes del mismo Estado contratante. El párrafo autoriza al Estado en el que se ejercen las actividades de un profesional del espectáculo o deportista a gravar los ingresos resultantes de esas actividades y percibidos por otra persona, con independencia de otras disposiciones de la Convención que podrían ser también aplicables. Por ello, sin perjuicio de las disposiciones del artículo 7, el párrafo autoriza a ese Estado a gravar

el ingreso obtenido por una sociedad de representación residente del otro Estado contratante aun cuando el profesional del espectáculo o deportista no sea residente de ese otro Estado. Por el contrario, cuando los ingresos de un profesional del espectáculo residente en uno de los Estados contratantes recaiga sobre una persona, por ejemplo, una sociedad de representación, que sea residente de un tercer Estado con el que el país fuente no tenga un acuerdo fiscal, no hay nada que impida que el Estado contratante grave a esa persona de conformidad con sus leyes internas.

Transacciones que modifican la clasificación de los ingresos en virtud del acuerdo

86. Los artículos 6 a 21 asignan la jurisdicción fiscal de distinta manera según la naturaleza de los ingresos. La clasificación de un elemento de renta determinado a los efectos de esas normas está basada en una combinación de definiciones del acuerdo y la legislación interna. Dado que los contribuyentes determinan el contenido de los contratos en que suele basarse la clasificación a los efectos de la legislación interna y las disposiciones de los acuerdos, en algunos casos pueden tratar de influir en esa clasificación a fin de obtener del tratado beneficios no previstos.

87. En los párrafos siguientes se presentan algunos ejemplos de dispositivos que tratan de modificar la clasificación del ingreso en el acuerdo. Según las circunstancias, esos dispositivos pueden abordarse mediante normas internas específicas o del acuerdo relativas al uso indebido o mediante normas generales o doctrinas judiciales. No obstante, en la práctica muchas veces ocurrirá que en algunos de esos casos será difícil descubrir y establecer la relación entre las distintas transacciones que se realizarán para modificar la clasificación en virtud del acuerdo.

i) *Conversión de dividendos e intereses*

88. La conversión de los dividendos en intereses será ventajosa en virtud de un acuerdo que grave en la fuente los dividendos pero no el pago de intereses. Supongamos que X, residente del Estado R, posee todas las acciones de la sociedad A, que es residente del Estado S. En previsión del pago de un dividendo importante, X decide crear la sociedad de cartera B, que será también residente del Estado S; X es el único accionista de la sociedad B. X vende entonces las acciones de la sociedad A a la sociedad B a cambio de pagarés con intereses (el Estado R y el Estado S permiten que esa transferencia se realice sin necesidad de pagar impuestos). El pago de intereses de la sociedad B a X será posible mediante el pago de dividendos por la sociedad A a la sociedad B, que se liberará del impuesto del Estado S en virtud de un régimen de exención de

la participación o semejante o debido a la deducción de los pagos de intereses en los pagarés emitidos a X; de esa manera, X recibirá indirectamente el dividendo pagado por la sociedad A en forma de pago de intereses de los pagarés emitidos por la sociedad B y evitará la tributación en la fuente en el Estado S.

ii) *Asignación del precio en virtud de un contrato mixto*

89. Un contrato mixto engloba diferentes consideraciones, como el suministro de bienes, servicios, *know-how* y licencias de bienes intangibles. Estos generan diferentes tipos de ingresos a los efectos del acuerdo. En muchos casos, para el adquirente será irrelevante la asignación del precio entre los distintos conceptos, y quizá el proveedor podría desear asignar en el acuerdo pertinente una parte desproporcionada del precio a elementos de renta que estén exentos en el país fuente. Por ejemplo, un contrato de franquicia puede implicar la transferencia de mercancías para la venta, la prestación de diversos servicios, el suministro de *know-how* y cánones por el uso de la propiedad intelectual (por ejemplo, marcas de fábrica o de comercio y nombres comerciales). En la medida en que el franquiciador no residente no tiene un establecimiento permanente en el Estado de residencia del franquiciado, el artículo 7 no permitiría que el Estado gravara los beneficios comerciales atribuibles al suministro de bienes y servicios; sin embargo, el artículo 12 permitiría gravar los cánones y los pagos relacionados con los *know-how*. Ya que todos esos pagos normalmente serían deducibles para el franquiciado, quizá a este no le preocupe la forma en que se asigna el precio global. Por ello, el contrato puede redactarse de manera que aumente el precio correspondiente a la prestación de bienes y servicios y se reduzcan los cánones y el precio correspondiente al suministro de *know-how*.

90. Como las partes en el contrato son independientes, la legislación interna sobre los precios de transferencia y el artículo 9 de la Convención normalmente no se aplicarían a dichas transacciones. Los países en desarrollo pueden ser particularmente vulnerables a ellas, ya que los derechos de aduana, que normalmente habrían hecho menos atractiva la asignación del precio a la transferencia de mercancías, se reducen gradualmente y la determinación de la consideración adecuada de los bienes intangibles presenta muchas veces dificultades, incluso para las administraciones tributarias más avanzadas.

iii) *Conversión de la regalías en ganancias de capital*

91. Un no residente que posee los derechos de autor de una obra literaria desea otorgar a un residente del Estado S el derecho a traducir y reproducir esa obra en dicho Estado, en consideración del pago de cánones como consecuencia de la venta de la obra traducida. En vez de otorgar una licencia al residente, el no residente suscribe un acuerdo de “venta” en virtud del cual el no

residente renuncia a todos los derechos relacionados con la versión traducida de la obra en el Estado X, que son adquiridos por el residente. El valor de esa “venta” es un porcentaje del total de las ventas de la obra traducida. El contrato estipula además que el no residente tendrá la opción de recuperar esos derechos después de un período de cinco años.

92. Algunos países han modificado la definición de regalías para tener en cuenta expresamente esos casos. Por ejemplo, en el apartado *a)* del párrafo 3 del artículo 12 del acuerdo entre los Estados Unidos y la India se dispone:

El término “cánones” empleado en este artículo comprende

a) las cantidades de cualquier tipo pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor [...], incluidas las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de esos derechos o bienes que dependieran de su productividad, uso o enajenación [...].

iv) Uso de transacciones de instrumentos derivados

93. Las transacciones de instrumentos derivados pueden permitir a los contribuyentes obtener los efectos económicos de determinadas transacciones financieras a través de una forma jurídica diferente. Por ejemplo, según las disposiciones del acuerdo y la legislación interna de cada país, un contribuyente puede obtener algunos beneficios del acuerdo, como una tributación nula o reducida, cuando se encuentra de hecho en la misma situación económica que un inversor extranjero en acciones de una sociedad local. Supongamos, por ejemplo, que la Sociedad X, residente de Estado A, desea realizar una importante inversión de cartera en acciones de una sociedad residente en el Estado B, mientras que la sociedad Y, residente del Estado B, desea adquirir bonos emitidos por el Gobierno del Estado A. A fin de evitar los pagos transfronterizos de dividendos e intereses, que incurrirían en impuestos de retención, la sociedad X puede adquirir los bonos emitidos en su país y la sociedad Y puede adquirir las acciones de la compañía residente en su país que la sociedad X deseaba adquirir. Las sociedades X e Y luego concertarían un acuerdo de *swap* en virtud del cual convendrían en saldar la diferencia entre los dividendos y los intereses que reciben cada año; concertarían también contratos de futuros para comprarse mutuamente las acciones y los bonos en un determinado momento posterior. Con esas transacciones, los contribuyentes habrían reproducido la situación económica de las inversiones transfronterizas en las acciones y bonos sin incurrir en la obligación de pagar impuestos de retención en la fuente (salvo en la medida en que los *swaps*, que representarían solo la diferencia entre los flujos de dividendos e intereses, estuvieran sujetos a esos impuestos en virtud del artículo 21 y de la legislación interna de cada país).

Transacciones que tratan de eludir los umbrales establecidos en las cláusulas de un acuerdo

94. Algunas veces, las disposiciones de los acuerdos fiscales utilizan umbrales para determinar la jurisdicción fiscal de un país. Un ejemplo es el del límite inferior del impuesto en la fuente de los dividendos recogido en el apartado *a)* del párrafo 2 del artículo 10, que se aplica únicamente si el propietario beneficiario de los dividendos es una sociedad que posee directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que los abone.

95. Los contribuyentes pueden concertar acuerdos a fin de obtener los beneficios de dichas disposiciones en circunstancias no previstas. Por ejemplo, un accionista no residente que posee menos del 10% del capital de una sociedad residente podría, en previsión del pago de un dividendo, decidir que sus acciones se transfirieran temporalmente a una sociedad residente o no residente cuyos dividendos estarían exentos o se gravarían con una tasa más baja. Esa transferencia podría estructurarse de tal manera que el valor del dividendo previsto se transformara en ganancias de capital exentas del impuesto en el Estado de la fuente. Como se señala en el comentario al artículo 10, que reproduce el párrafo 17 del comentario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre dicho artículo:

La reducción prevista en el apartado *a)* del párrafo 2 no debería concederse en los casos de uso abusivo de esta disposición, por ejemplo cuando una sociedad que tenga una participación inferior al 25% haya aumentado su participación, poco antes del pago de los dividendos, con el fin esencial de aprovecharse de esa disposición, o cuando la participación se haya obtenido principalmente para obtener el beneficio de la reducción. Con el fin de contrarrestar esas maniobras, los Estados contratantes quizá consideren oportuno añadir al apartado *a)* una disposición del siguiente tenor:

a condición de que esa participación no se haya adquirido esencialmente con el fin de beneficiarse de la presente disposición.

A continuación se presentan otros ejemplos de arreglos cuyo objetivo es eludir varios umbrales recogidos en la Convención.

Plazo fijado para determinados establecimientos permanentes

96. El párrafo 3 del artículo 5 de la Convención incluye una norma en virtud de la cual, en determinadas circunstancias, la prestación de servicios por una empresa extranjera durante un determinado período en el marco del mismo proyecto o de varios proyectos vinculados constituirá un establecimiento permanente. Los contribuyentes pueden sentir la tentación de eludir la aplicación

de esa disposición dividiendo un único proyecto entre empresas asociadas o dividiendo un contrato en varios a fin de poder declarar que esos contratos se refieren a proyectos diferentes. Los párrafos 11 y 12 del comentario al artículo 5 hacen referencia a esos arreglos.

Umbral para la tributación en la fuente de las ganancias de capital de las acciones

97. El párrafo 4 del artículo 13 permite a un Estado gravar las ganancias de capital de las acciones de una sociedad (y de los intereses en algunas otras entidades) cuya propiedad consista fundamentalmente en bienes inmuebles ubicados en ese Estado. En el contexto de esa disposición, se considera que la propiedad de dicha entidad consiste fundamentalmente en bienes inmuebles ubicados en un Estado si el valor de dichos bienes supera el 50% del valor de todos los activos de la entidad.

98. Sería posible eludir esa disposición diluyendo el porcentaje del valor de una entidad que procede de los bienes inmuebles ubicados en un determinado Estado en previsión de la enajenación de acciones o intereses en dicha entidad. En el caso de una sociedad, ello podría llevarse a cabo inyectando una cantidad considerable de efectivo en la sociedad a cambio de bonos o acciones preferentes cuyas condiciones especificarían que dichos bonos o acciones se rescatarían poco después de la enajenación de las acciones o intereses.

99. Cuando los hechos revelan que los activos se han transferido a una entidad con el fin de evitar la aplicación del párrafo 4 del artículo 13 a una posible enajenación de acciones o intereses de dicha entidad, podrían ser aplicables las normas generales sobre el uso indebido o las doctrinas judiciales de un país. No obstante, algunos países quizá deseen establecer expresamente en sus acuerdos que el párrafo 4 se aplicará en esas circunstancias. Para ello, podría agregarse al artículo 13 una disposición del siguiente tenor:

A los efectos del párrafo 4, al determinar el valor agregado de todos los activos poseídos por una sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión, no se tendrán en cuenta los activos que se han transferido a dicha entidad fundamentalmente para evitar la aplicación del párrafo.

3. *Importancia de los mecanismos adecuados para la aplicación e interpretación de los acuerdos fiscales*

100. El Comité reconoce la contribución de los procedimientos administrativos adecuados para reducir los riesgos de uso indebido de los acuerdos fiscales. Muchas disposiciones sustantivas de los acuerdos fiscales deben respaldarse con procedimientos administrativos adecuados que estén en consonancia

con los procedimientos de la legislación fiscal interna. Los países en desarrollo pueden considerar la posibilidad de desarrollar sus propias disposiciones de procedimiento relativas a la aplicación del acuerdo aprendiendo de países que tienen una experiencia positiva de aplicación de acuerdos.

101. El Comité reconoce también la importancia de los mecanismos adecuados para la interpretación de los acuerdos fiscales. En muchos países existe una larga tradición de interpretaciones judiciales independientes de los acuerdos fiscales, que sirven de guía a la administración tributaria. Los países con un sistema judicial más débil o donde hay pocos conocimientos judiciales especializados sobre interpretación de los acuerdos fiscales pueden considerar la posibilidad de establecer mecanismos alternativos para conseguir interpretaciones correctas, flexibles y responsables de los acuerdos.

102. Si bien las normas contra los abusos son importantes para prevenir el uso indebido de los acuerdos, la aplicación de algunas de esas normas puede ser difícil para las administraciones tributarias, sobre todo en los países en desarrollo. Por ejemplo, si bien una aplicación eficaz de las normas internas sobre precios de transferencia puede ayudar a los países a evitar algunos usos indebidos de las disposiciones de los acuerdos, los países con escaso personal especializado en el ámbito de los precios de transferencia pueden encontrarse en situación de desventaja. Además, los países que no tienen experiencia suficiente de lucha contra los usos indebidos de los acuerdos quizá tengan incertidumbres acerca de la manera de aplicar las normas generales sobre el uso indebido, en particular cuando se debe aplicar el criterio del objetivo. Ello aumenta la necesidad de adoptar mecanismos adecuados para garantizar una interpretación correcta de los acuerdos fiscales.

103. Los países en desarrollo quizá duden a la hora de adoptar o aplicar normas generales sobre el uso indebido de los acuerdos si creen que esas normas introducirían un nivel inaceptable de incertidumbre que redundaría en contra de la inversión extranjera en su territorio. Un mecanismo de resolución que permitiera a los contribuyentes saber rápidamente si las posibles transacciones estarían sometidas a normas sobre el uso indebido podría ayudar a reducir esa preocupación, pero es importante que ese dispositivo salvaguarde la confidencialidad de las transacciones y al mismo tiempo evite interpretaciones arbitrarias (que en algunos países podrían llevar consigo riesgos de corrupción). Obviamente, un sistema judicial sólido e independiente ayudará a ofrecer a los contribuyentes la garantía de que esas normas se aplicarán con objetividad. De la misma manera, una aplicación objetiva del procedimiento de acuerdo mutuo garantizará que las diferencias acerca de la aplicación de tales normas se resolverán de acuerdo con principios internacionalmente aceptados a fin de mantener la integridad de los acuerdos fiscales.

Artículo 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 2 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 2 de la Convención modelo de la OCDE.

2. Este artículo tiene por objeto aclarar y hacer más precisas la terminología y la denominación de los impuestos comprendidos por la Convención. A este respecto, cabe observar que una misma renta o un mismo capital pueden estar sujetos en un mismo país a diversos impuestos: impuestos de naturaleza diferente o impuestos de la misma naturaleza establecidos por diferentes subdivisiones políticas o administraciones locales. Por ello, la doble tributación no puede evitarse totalmente si en los métodos de desgravación para evitarla aplicados en cada Estado contratante no se tienen en cuenta todos los impuestos a que estén sujetos esas rentas o capitales. En consecuencia, la terminología y la denominación de los impuestos comprendidos en un acuerdo deben ser claras, precisas y lo más amplias posible. Como se observa en el comentario al artículo 2 de la Convención modelo de la OCDE, esto es necesario para:

1. [...] garantizar la identificación de los impuestos de los Estados contratantes comprendidos en la Convención, ampliar todo lo que se pueda su ámbito de aplicación incluyendo, en lo posible, y en armonía con las legislaciones internas de los Estados contratantes, los impuestos establecidos por subdivisiones políticas o administraciones locales, evitar la necesidad de concertar un nuevo convenio cada vez que se modifiquen las legislaciones internas de los Estados contratantes y garantizar a cada Estado contratante la notificación de los cambios significativos ocurridos en las leyes tributarias del otro Estado.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 2

Párrafo 1

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

Párrafo 2

4. Este párrafo contiene una definición de los impuestos sobre la renta y el capital que incluye todos los impuestos sobre la totalidad de las rentas o del capital o los elementos de renta o de capital, incluidos los impuestos sobre las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre la plusvalía y sobre los sueldos y salarios globales pagados por las empresas. Las prácticas relativas al ámbito de aplicación de los impuestos sobre la cuantía total de sueldos y salarios pagados por las empresas varían según el país de que se trate, y el asunto se debe considerar en las negociaciones bilaterales. Como se observa en el párrafo 3 del comentario al artículo 2 de la Convención modelo de la OCDE, los impuestos sobre la cuantía total de los sueldos no incluyen “las contribuciones a la seguridad social o cualesquiera otras cargas pagadas en que exista una relación directa entre la contribución y las ventajas individuales que se reciban”. El comentario de la OCDE sigue diciendo:

4. Evidentemente, el Estado que tiene la potestad tributaria —y solo él— puede percibir, además de los impuestos previstos por su legislación, cualesquiera derechos o cargas complementarios: recargos, gastos, intereses, etc. No se ha considerado necesario especificarlo en el artículo, puesto que es obvio que en la percepción del impuesto los derechos o cargas complementarios siguen la misma norma que el derecho principal.

5. El artículo no habla de “impuestos ordinarios” ni de “impuestos extraordinarios. Normalmente, podría considerarse justificable incluir los impuestos extraordinarios en una Convención modelo, pero la experiencia ha mostrado que esos impuestos se establecen, por lo general, en circunstancias muy especiales. Además, sería difícil definirlos. Pueden ser extraordinarios por diversas razones: su creación, su forma de exacción, sus tasas, sus fines, etcétera. En esas condiciones, parece preferible no incluir en el artículo los impuestos extraordinarios. Sin embargo, como no se pretende excluir los impuestos extraordinarios de todos los convenios, tampoco se han mencionado los impuestos ordinarios. Por consiguiente, los Estados contratantes pueden restringir libremente el ámbito de aplicación de la Convención a los impuestos ordinarios, ampliarlo a los extraordinarios o incluso establecer disposiciones especiales.

Párrafo 3

5. Este párrafo da a los Estados contratantes oportunidad de enumerar los impuestos a los que se aplicará la Convención. Según el comentario al párrafo 3 del artículo 2 de la Convención modelo de la OCDE, la lista “no es exhaustiva”, porque “sirve para ilustrar los párrafos precedentes del artículo”. En

principio, sin embargo, se espera que sea “una lista completa de los impuestos establecidos en cada Estado en el momento de la firma y comprendidos por la Convención”.

Párrafo 4

6. Es aplicable el comentario al párrafo 4 del artículo 2 de la Convención modelo de la OCDE:

7. Dado que la lista de impuestos del párrafo 3 es puramente declarativa, el párrafo dispone que la Convención debe aplicarse también a todos los impuestos idénticos o esencialmente análogos que pudieran establecerse en un Estado contratante después de la firma de la Convención como complemento o en sustitución de los impuestos existentes en ese Estado.

8. Cada Estado se compromete a notificar al otro todo cambio significativo introducido en sus leyes fiscales comunicándole, por ejemplo, los detalles de los impuestos nuevos o sustituidos. Se alienta a los países miembros a que comuniquen también otras novedades significativas, como los nuevos reglamentos o decisiones judiciales; muchos países han adoptado ya esa práctica. Los Estados contratantes tienen libertad para ampliar el requisito de notificación a fin de incluir todos los cambios significativos en otras leyes que repercuten en sus obligaciones en virtud de la Convención. Los Estados contratantes que deseen hacerlo pueden sustituir la última frase del párrafo por la siguiente:

Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán mutuamente cualquier modificación importante que introduzcan en su legislación fiscal u otras leyes que repercutan en sus obligaciones en virtud de la Convención.

Comentarios al Capítulo II

DEFINICIONES

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 3 de la Convención modelo de las Naciones Unidas es el mismo que el artículo 3 de la Convención modelo de la OCDE, con la salvedad de que el artículo 3 de la Convención de la OCDE define los términos “empresa” y “negocio” en los apartados *c)* y *h)* del párrafo 1 mientras que el artículo 3 de la Convención modelo de las Naciones Unidas no lo hace. Ello se debe a que la Convención modelo de la OCDE ha suprimido el artículo 14 (Servicios personales independientes), mientras que la de las Naciones Unidas lo mantiene todavía.
2. Normalmente hacen falta definiciones generales para comprender y aplicar un acuerdo fiscal bilateral, aunque los términos o expresiones relativos a conceptos especializados se definan o interpreten luego en disposiciones especiales. En cambio, hay términos o expresiones cuyas definiciones no se incluyen en el acuerdo, sino que quedan libradas a las negociaciones bilaterales.
3. El artículo 3 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, como el artículo 3 de la Convención modelo de la OCDE, contiene algunas definiciones generales necesarias para interpretar los términos o expresiones utilizados en la Convención. Esos términos o expresiones son “persona”, “sociedad”, “empresa de un Estado contratante”, “tráfico internacional”, “autoridades competentes” y “nacionales”. El artículo 3 deja un espacio en blanco para la designación de las “autoridades competentes” de cada Estado contratante. El término “residente” y la expresión “establecimiento permanente” se definen en los artículos 4 y 5, respectivamente, en tanto que la interpretación de algunos términos o expresiones utilizados en los artículos sobre categorías especiales de rentas (por ejemplo, bienes inmuebles, dividendos) se aclara en los mismos artículos. Las partes en un acuerdo quedan en libertad para acordar bilateralmente una definición de las expresiones “un Estado contratante” y “el otro Estado contratante”. También pueden incluir libremente en la definición de Estado contratante una referencia a la plataforma continental.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 3

Párrafo 1

a) El término “persona”

4. El término “persona”, que según se define en el apartado *a)* comprende personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas, debe

interpretarse en sentido muy amplio. Según el párrafo 2 del comentario al artículo 3 de la Convención modelo de la OCDE, el término “persona” incluye cualquier entidad que, aunque no se haya constituido en sociedad mercantil, sea tratada como persona jurídica a efectos fiscales. Así, por ejemplo, una fundación (*foundation, Stiftung*) puede entrar dentro del significado del término “persona”. Las sociedades colectivas también se considerarán “personas”, ya sea porque entran dentro de la definición de “sociedad” o, cuando no ocurre así, porque constituyen otras colectividades de personas.

b) El término “sociedad”

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

c) La expresión “empresa de un Estado contratante”

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

d) La expresión “tráfico internacional”

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

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

e) La expresión “autoridades competentes”

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

f) El término “nacionales”

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

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

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

Párrafo 2

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

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

Cuando se plantee un conflicto entre la legislación en vigor en la fecha en que se firmó la Convención y la que estuviere en vigor cuando se aplique la Convención, primará esta última.

14. El comentario de la OCDE dice lo siguiente:

12. Sin embargo, en el párrafo 2 se establece que ello se aplica solo si el contexto no requiere otra interpretación. El contexto se determina en particular por la intención de los Estados contratantes cuando firmaron la Convención, así como por el significado atribuido al término en cuestión en la legislación del otro Estado contratante (una referencia implícita al principio de reciprocidad en que se basa la Convención). La redacción del artículo, por lo tanto, reconoce un cierto margen a las autoridades competentes.

13. En consecuencia, la redacción del párrafo 2 constituye un equilibrio satisfactorio entre, por un lado, la necesidad de asegurar la permanen-

cia de los compromisos asumidos por los Estados cuando firman una convención (pues no se ha de permitir que un Estado haga parcialmente inoperante a una convención mediante la enmienda posterior, en su legislación interna, del significado de los términos no definidos en la Convención) y, por el otro, la necesidad de estar en condiciones de aplicar la Convención de manera práctica y conveniente en el tiempo (se debe evitar la necesidad de referirse a conceptos desactualizados).

Artículo 4

RESIDENTE

A. CONSIDERACIONES GENERALES

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

1. El concepto de “residente de un Estado contratante” tiene diversas funciones y es de importancia en tres casos:

- a) Para determinar el ámbito de aplicación personal de un convenio;
- b) Para resolver los casos en los que la doble tributación se produce como consecuencia de la doble residencia;
- c) Para resolver los casos en los que la doble tributación se produce como consecuencia del gravamen en el Estado de residencia y en el país fuente o de situación.

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

3. Generalmente, las legislaciones internas de los distintos Estados imponen una amplia responsabilidad fiscal —“responsabilidad fiscal plena”— basada en la relación personal del contribuyente con el Estado de que se trate (“Estado de residencia”). Esta responsabilidad fiscal no se impone solo a las personas “domiciliadas” en un Estado en el sentido que se

da normalmente al “domicilio” en las legislaciones (derecho privado). Los casos de responsabilidad fiscal plena se extienden también, por ejemplo, a las personas que se encuentren continuamente, o quizá solo durante cierto período, en el territorio del Estado. Algunas legislaciones imponen una responsabilidad fiscal plena a las personas que presten servicios a bordo de buques que tengan su puerto base en el Estado.

4. Los convenios para evitar la doble tributación no se ocupan normalmente de las legislaciones internas de los Estados contratantes que establecen los requisitos para que una persona sea considerada fiscalmente como “residente” y, en consecuencia, sea plenamente responsable fiscalmente en ese Estado. No establecen los criterios que deben seguir las disposiciones de las legislaciones internas sobre ‘residencia’ a fin de que las pretensiones de plena responsabilidad fiscal puedan ser aceptadas entre los Estados contratantes. A este respecto, los Estados adoptan su posición basándose totalmente en las legislaciones internas.

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

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 4

Párrafo 1

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

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

4. En el comentario de la OCDE se observa lo siguiente:

8.1. De acuerdo con las disposiciones de la segunda oración del párrafo 1, no se considera que una persona sea “residente de un Estado contratante” en el sentido de la Convención si, aunque no esté domiciliada en ese Estado, se la considera residente de acuerdo con la legislación interna, pero está sujeta únicamente a una tributación limitada a las rentas de fuentes en ese Estado o de capitales situados en él. Esa situación existe en algunos Estados en relación con las personas físicas; por ejemplo, en el caso de personal diplomático y consular extranjero que presta servicios en su territorio.

8.2. De acuerdo con su letra y con su espíritu, la segunda oración excluiría también de la definición de residente de un Estado contratante a las sociedades de propiedad extranjera exentas de impuestos sobre sus rentas extranjeras en virtud de privilegios destinados exclusivamente a atraer sociedades pantalla. Excluye también a las sociedades y a otras personas que no están sujetas a una amplia responsabilidad fiscal en un Estado contratante porque esas personas, si bien son residentes de ese Estado en virtud de su legislación fiscal, se considera que son residentes de otro Estado en virtud de un acuerdo entre esos dos Estados. La exclusión de ciertas sociedades u otras personas del ámbito de la definición, claro está, no impediría que los Estados contratantes intercambiaran información respecto de sus actividades (véase el párr. 2 del comentario al art. 26). En verdad, los Estados acaso consideren apropiado establecer un intercambio espontáneo de información respecto de las personas que traten de obtener beneficios del tratado que no hayan sido los previstos en el acuerdo.

5. El párrafo 1, igual que el párrafo 1 del artículo 4 de la Convención modelo de la OCDE, se refiere al concepto de residencia contenido en la legislación interna de los Estados contratantes y enumera los siguientes criterios para el gravamen de un residente: domicilio, residencia, sede de dirección (a los que la Convención modelo de las Naciones Unidas añade el del “lugar de constitución”) o cualquier otro criterio análogo. Así formulada, la definición de la expresión “residente de un Estado contratante”, según el comentario a la Convención modelo de la OCDE, pretende abarcar, en lo que a las personas físicas se refiere, “[...] las diversas formas de vinculación personal con un Estado que, en las legislaciones fiscales internas, constituyen la base de una tributación general (responsabilidad fiscal plena)”²³.

²³ Párrafo 8 del comentario de la OCDE al artículo 4.

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

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

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

8.6. El párrafo 1 hace referencia a las personas que están “sujetas a impuestos” en un Estado contratante en virtud de su legislación por razón de diversos criterios. En muchos Estados, una persona se considera sujeta a imposición global aun cuando el Estado contratante no perciba de hecho impuestos. Por ejemplo, los fondos de pensiones, instituciones benéficas y otras organizaciones pueden estar exentos de impuestos, pero lo están únicamente si cumplen todos los requisitos especificados para la exención en la legislación fiscal. Por ello están sujetos a la legislación fiscal de un Estado contratante. Asimismo, si no cumplen las normas especificadas, se ven obligados a pagar impuestos. La mayoría de los Estados considerarían a esas entidades como residentes a los efectos de la Convención (véanse, por ejemplo, el párr. 1 del art. 10 y el párr. 5 del art. 11).

8.7. No obstante, en algunos Estados esas entidades no se consideran sujetas a impuestos si están exentas de tributación en virtud de la legislación fiscal interna. Esos Estados quizá no consideren a tales entidades como residentes a los efectos de una convención a no ser que estén expresamente incluidos en ella. Los Estados contratantes que adoptan esta opinión pueden abordar esta cuestión en sus negociaciones bilaterales.

8.8. Cuando un Estado no reconoce a una sociedad colectiva a efectos fiscales y la trata como fiscalmente transparente, gravando a los socios por su participación en los ingresos de la sociedad colectiva, esta no está sujeta propiamente a impuestos y, por consiguiente, no puede ser considerada como residente del Estado. En tal caso, dado que el ingreso de la sociedad colectiva acaba en manos de los socios en virtud de la legislación interna de ese Estado, los socios son las personas sujetas a los impuestos correspondientes a esos ingresos y, en consecuencia, son las personas que pueden reclamar los beneficios de las convenciones concertadas por los Estados de los que son residentes. Esto último puede conseguirse incluso si, en virtud de la legislación interna del país fuente, el ingreso se atribuye a una sociedad colectiva que es tratada como entidad sujeta a impuestos independiente. En el caso de los Estados que no puedan aceptar esta in-

interpretación del artículo, sería posible conseguir este resultado en una disposición especial que evitara la posible doble tributación resultante cuando el ingreso de la asociación colectiva es asignado de diferente manera por los dos Estados.

Algunos miembros del Comité de Expertos no están de acuerdo con la propuesta del párrafo 8.8 del comentario de la OCDE, recogido *supra*, de que los socios de sociedades colectivas fiscalmente transparentes puedan reclamar los beneficios de la Convención. Opinan que para conseguir ese resultado es necesario introducir una norma especial en una convención.

Párrafo 2

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

9. El presente párrafo se refiere al caso en que, conforme a las disposiciones del párrafo 1, una persona física es residente de ambos Estados contratantes.

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

en calidad de residente del Estado A durante ese período y como residente del Estado B durante el período comprendido entre el 1 de abril y el 31 de diciembre.

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

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

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

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

15. Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes es necesario atender a los hechos a fin de determinar con cuál de los dos Estados son más estrechas sus relaciones personales y económicas. Así, habrá que considerar sus relaciones familiares y socia-

les, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otra índole, su centro de negocios, el lugar donde administre sus bienes, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero es evidente, sin embargo, que las consideraciones basadas en los actos personales de la persona física deben recibir atención especial. Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en el otro Estado, conservando la primera, el hecho de que conserve la primera en el entorno donde siempre ha vivido, donde ha trabajado y donde tiene su familia y sus posesiones puede servir para demostrar, junto con otros elementos, que ha mantenido su centro de intereses vitales en el primer Estado.

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

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

Se da preferencia al Estado contratante en que la persona física tenga su residencia habitual.

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

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

19. Al establecer que en las dos situaciones que considera se concederá preferencia al Estado contratante en que la persona física tenga una residencia habitual, el apartado *b)* no especifica el período a que debe aplicarse la comparación. Esta debe abarcar un período suficiente para que se pueda determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual, y asimismo los intervalos que median entre las estancias.

20. Cuando, en las dos situaciones a que se refiere el apartado *b)*, la persona física tenga una residencia habitual en ambos Estados contratantes o no la tenga en ninguno de ellos, se concederá preferencia al Estado del que sea nacional. Si, siempre en esos casos, la persona física es nacional de ambos Estados contratantes o no lo es de ninguno de ellos, el apartado *d)* encomienda a las autoridades competentes la obligación de resolver la dificultad de común acuerdo, por el procedimiento establecido en el artículo 25.

Párrafo 3

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

9. El comentario de la OCDE sigue diciendo:

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

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

10. Queda entendido que cuando se determina la “sede de dirección efectiva”, las circunstancias que, entre otras, se pueden tener en cuenta son el lugar desde el cual se realizan la gestión y el control de una sociedad, el lugar en el que se adoptan las decisiones de máximo nivel sobre las políticas importantes

que son esenciales para la gestión de la sociedad, el lugar que desempeña una función rectora en la gestión de una sociedad desde el punto de vista económico y funcional y el lugar donde se tienen los libros de contabilidad más importantes. A ese respecto, el comentario de la OCDE se refiere a algunas prácticas de los países en la materia.

24.1. No obstante, algunos países consideran que las situaciones de doble residencia de personas que no son personas físicas son relativamente raras y deberían tratarse caso por caso. Algunos países consideran también que ese enfoque caso por caso es el mejor modo de enfrentarse a las dificultades que plantea determinar el lugar de dirección efectiva de una persona jurídica que pueden derivarse del uso de las nuevas tecnologías de la comunicación. Esos países pueden confiar la solución de la cuestión de la residencia de esas personas a las autoridades competentes, lo que puede hacerse sustituyendo ese párrafo por la cláusula siguiente:

3. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona que no sea natural resida en ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes se encargarán de determinar de mutuo acuerdo el Estado contratante donde dicha persona se considerará residente a los efectos de la Convención, teniendo en cuenta su lugar de dirección efectiva, el lugar donde se constituye y otros factores relevantes. En ausencia de acuerdo, esa persona no tendrá derecho a ninguna desgravación o exención fiscal prevista en la Convención, salvo en la medida y en la forma en que puedan convenir las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Las autoridades competentes que deben aplicar dicha disposición para determinar la residencia de una persona jurídica a los efectos de la Convención deberían tener en cuenta los diversos factores, como el lugar donde se celebran habitualmente las reuniones de la junta directiva u órgano equivalente, el lugar donde realizan habitualmente sus actividades el consejero delegado y otros directivos de alto nivel, donde se llevan a cabo las actividades cotidianas de gestión superior o donde está ubicada la sede, qué leyes del país regulan el estatuto jurídico de la persona en cuestión, dónde se conservan sus registros contables, el hecho de que la determinación de que la persona jurídica es residente de uno de los Estados contratantes pero no del otro a los efectos de la Convención implique o no el riesgo de un uso indebido de las disposiciones de la Convención, etcétera. Los países que consideren que las autoridades competentes no deben gozar de facultades discrecionales para resolver esos casos de doble residencia sin indicar los factores que deben utilizarse para ese fin quizá deseen complementar la disposición para hacer referencia a estos u otros factores que consideren pertinentes. Asimismo, dado que la apli-

cación de esa disposición sería solicitada por la persona en cuestión a través del mecanismo previsto en el párrafo 1 del artículo 25, la solicitud debería llevarse a cabo antes de transcurridos tres años desde la primera notificación a esa persona de que su situación fiscal no está en consonancia con la Convención, ya que se considera que es residente de ambos Estados contratantes. Como los hechos en que se basa la decisión pueden cambiar con el tiempo, las autoridades competentes que tomen una decisión en el marco de dicha disposición deberán aclarar qué período de tiempo se incluye en la decisión.

11. En el caso de un acuerdo bilateral entre el Estado A y el Estado B, puede plantearse una cuestión especial en relación con una sociedad que, conforme al párrafo 1 del artículo 4, es residente del Estado A y recibe, por ejemplo, ingresos por conceptos de intereses, no en forma directa, sino mediante un establecimiento permanente que tiene establecido en un tercer país, el Estado C. La aplicación de la Convención modelo, en su redacción actual, da lugar a que esa sociedad pueda acogerse al beneficio de un régimen, por ejemplo, el régimen de impuestos de retención sobre los intereses estipulado en el tratado entre los Estados A y B respecto de los intereses que se paguen a su establecimiento permanente en el Estado C. Ello constituye un ejemplo de lo que se denomina “caso triangular”. Se ha manifestado alguna inquietud en el sentido de que los tratados pueden prestarse a abusos cuando, como en el ejemplo dado, el Estado C es un paraíso fiscal y el Estado A exonera de imposición a los beneficios de los establecimientos permanentes de sus empresas residentes. La situación se examina con detenimiento en el estudio de la OCDE sobre el tema²⁴. Los Estados que deseen protegerse de posibles abusos pueden valerse de las soluciones que se sugieren en dicho estudio, mediante la incorporación de nuevas disposiciones en los tratados.

Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas está basado en el artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE pero tiene varias diferencias importantes. Estas consisten esencialmente en que en la Convención modelo de las Naciones Unidas:

²⁴ Reproducido en el volumen II de la versión completa de la Convención modelo de la OCDE, en la página R(11)-1.

- Deben transcurrir seis meses para que las obras o los proyectos de construcción se consideren establecimientos permanentes, no 12 meses como en la Convención modelo de la OCDE, requisito que se hace extensivo expresamente a los proyectos de montaje, así como a las actividades de inspección relacionadas con las obras o los proyectos de construcción, instalación o montaje (párr. 3 a));
- La prestación de servicios por una empresa por intermedio de sus empleados o de otro personal se considera establecimiento permanente si las actividades prosiguen durante un total de más de 183 días dentro de cualquier período de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado (párr. 3 b));
- El artículo 14 (Servicios personales por cuenta propia) se ha mantenido, mientras que en la Convención modelo de la OCDE el artículo 14 se ha suprimido y el artículo 5 trata de los casos que anteriormente se consideraban en relación con el concepto de “centro fijo” de ese artículo. Como se señala más adelante (en el párr. 15.1 y siguientes), si bien en la Convención modelo de las Naciones Unidas se ha mantenido el artículo 14, el presente comentario proporciona orientación a aquellos países que no desean incluir un artículo como ese en sus acuerdos fiscales bilaterales;
- En la lista del párrafo 4 de lo que se estima que *no* constituye un establecimiento permanente (a la que se alude generalmente como la lista de “actividades de carácter preparatorio y auxiliar”) no se hace mención de “entrega” en la Convención modelo de las Naciones Unidas, pero sí se menciona en la Convención modelo de la OCDE. Por consiguiente una actividad consistente en entrega podría resultar en establecimiento permanente de conformidad con la Convención modelo de las Naciones Unidas, sin que lo sea según la Convención modelo de la OCDE;
- Las actividades de un “representante dependiente” pueden constituir un establecimiento permanente, incluso sin que tenga ni habitualmente ejerza la facultad de celebrar contratos en nombre de la empresa, si esa persona mantiene habitualmente existencias de bienes o mercancías y realiza regularmente entregas de los bienes o mercancías en existencia (párr. 5 b));
- Hay una disposición especial que especifica cuándo se crea un establecimiento permanente en el caso de una empresa aseguradora; en consecuencia, es más probable que exista un establecimiento permanente de conformidad con el criterio de la Convención modelo de las Naciones Unidas (párr. 6); y

- Un representante independiente que actúe en calidad de tal normalmente no creará un establecimiento permanente para la empresa que hace uso del representante, porque ese agente estará efectivamente realizando su propia actividad comercial al prestar un servicio. Como en el caso de la Convención modelo de la OCDE, la Convención modelo de las Naciones Unidas indica que no se considera que un agente que dedique todo o casi todo su tiempo a un cliente determinado y que no trate con el cliente guardando las distancias tiene la independencia necesaria (párr. 7).

Esas diferencias se examinan con más detalle más adelante.

2. El concepto de “establecimiento permanente” se utiliza en acuerdos fiscales bilaterales para determinar el derecho de un Estado de gravar los beneficios de una empresa del otro Estado. Concretamente, los beneficios obtenidos por una empresa en un Estado son gravables en el otro Estado solo si la empresa mantiene un establecimiento permanente en este último y en la medida en que los beneficios se puedan atribuir al establecimiento permanente. El concepto de establecimiento permanente se encuentra en las primeras convenciones modelo, entre ellas las convenciones modelo de 1928 de la Liga de las Naciones. La Convención modelo de las Naciones Unidas reafirma el concepto.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 5

Párrafo 1

3. Este párrafo, que reproduce el párrafo 1 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE, da una definición de la expresión “establecimiento permanente” que subraya su naturaleza esencial de “local fijo de negocios” con una “situación” específica. Según el párrafo 2 del comentario de la OCDE, esta definición contiene las siguientes condiciones:

- La existencia de un “local de negocios”, es decir, una instalación como locales o, en algunos casos, maquinaria o equipo;
- Ese local de negocios debe ser “fijo”, es decir, debe establecerse en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- El ejercicio de las actividades de la empresa per medio de ese local fijo de negocios. Esto significa normalmente que las personas que, de un modo o de otro, dependen de la empresa (personal) realizan las actividades de esa empresa en el Estado en que está situado el local fijo.

El comentario de la OCDE sigue diciendo:

- 3. Quizá podría alegarse que en la definición general hubieran debido mencionarse también las demás características de un establecimiento

permanente a las que, a veces, se ha concedido cierta importancia en el pasado, a saber, que el establecimiento debe tener carácter productivo, o sea, contribuir a los beneficios de la empresa. En la definición actual no se ha seguido esa línea. En el marco de una organización comercial bien administrada resulta indudablemente axiomático suponer que cada parte contribuye a la productividad del conjunto. De ello no se deduce, desde luego, en todos los casos, que, por el hecho de que un establecimiento determinado tenga un “carácter productivo” en el contexto más amplio de toda la organización, sea un establecimiento permanente al que puedan atribuirse apropiadamente unos beneficios, a efectos fiscales, en un territorio determinado (véase el comentario al párr. 4).

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

4.1. Como se observó anteriormente, el mero hecho de que una empresa tenga a su disposición cierta cantidad de espacio que se utiliza para actividades comerciales es suficiente para que este constituya un local de negocios. Por consiguiente, no se necesita tener legalmente derecho a utilizar ese espacio. Así, por ejemplo, un establecimiento permanente podría existir si una empresa ocupara ilegalmente un lugar determinado en el que desarrollara su actividad.

4.2. Aunque no se necesita tener legalmente derecho a utilizar un local determinado para que ese local constituya un establecimiento permanente, la mera presencia de una empresa en un local determinado no significa necesariamente que ese local esté a disposición de la empresa. Ilustran esos principios los ejemplos de casos siguientes en los que hay representantes de una empresa presentes en los locales de otra empresa. El primer ejemplo es el de un vendedor que visita periódicamente a un cliente importante para tomar pedidos y se reúne con el gerente de compras en su

oficina para hacerlo. En ese caso los locales del cliente no están a disposición de la empresa para la que trabaja el vendedor y, por consiguiente, no constituyen un local fijo de negocios a través del cual se lleva a cabo la actividad de esa empresa (dependiendo de las circunstancias, sin embargo, se podría aplicar el párrafo 5 para estimar que existe un establecimiento permanente).

4.3. Un segundo ejemplo es el de un empleado de una compañía a quien se permite utilizar por largo tiempo una oficina en la sede de otra compañía (por ejemplo, una filial recientemente adquirida) para asegurarse de que esta última cumple las obligaciones que le corresponden en virtud de contratos celebrados con la primera compañía. En ese caso el empleado está llevando a cabo actividades relacionadas con el negocio de la primera compañía, y la oficina que está a su disposición en la sede de la otra compañía constituirá un establecimiento permanente de su empleador, a condición de que la oficina esté a su disposición por un período suficientemente largo para que constituya un “local fijo de negocios” (véanse los párrs. 6 a 6.3) y de que las actividades que allí se realicen sean distintas de las actividades a que se hace referencia en el párrafo 4 del artículo.

4.4. Un tercer ejemplo sería el de una empresa de transporte terrestre que utiliza todos los días durante varios años una plataforma de entrega de la bodega de un cliente con el fin de entregar mercancías adquiridas por el cliente. En ese caso, la presencia de la empresa de transporte terrestre en la plataforma de entrega sería tan limitada que esa empresa no podría considerar que el lugar estaba a su disposición de manera de constituir un establecimiento permanente de esa empresa.

4.5. Un cuarto ejemplo es el de un pintor que durante dos años pasa tres días a la semana en el gran edificio de oficinas de su cliente principal. En ese caso, la presencia del pintor en el edificio de oficinas donde está desempeñando las funciones más importantes de su actividad comercial (es decir, pintar) constituye un establecimiento permanente de ese pintor.

4.6. Es preciso dar un significado amplio a la expresión “en el que”, para que se aplique a toda situación en la que se llevan a cabo actividades comerciales en un lugar determinado que está a disposición de la empresa para ese propósito. Así, por ejemplo, se considerará que una empresa que realiza obras de pavimentación de una carretera está llevando a cabo su actividad “en” el lugar en que se desarrolla la actividad.

5. Según la definición, el local de negocios debe ser “fijo”. Por consiguiente, normalmente debe haber un vínculo entre el local de negocios y un punto geográfico específico. No tiene importancia durante cuánto tiempo opera una empresa de un Estado contratante en el otro Estado

contratante si no lo hace en un lugar definido, pero esto no significa que el equipo que constituye el local de negocios tenga que estar efectivamente fijado al suelo en el que se encuentre. Basta que el equipo permanezca en un sitio determinado (compárese con el párr. 20 *infra*).

5.1. Si la naturaleza de las actividades comerciales realizadas por una empresa es tal que con frecuencia tales actividades se desplazan entre lugares vecinos, puede haber dificultades para determinar si hay un solo “local de negocios” (si se ocupan dos locales de negocios y se cumplen los demás requisitos del artículo 5, la empresa tendrá, por supuesto, dos establecimientos permanentes). Como se reconoce en los párrafos 18 y 20 *infra*, generalmente se considerará que existe un solo local de negocios si, teniendo en cuenta la naturaleza de la actividad comercial, se puede establecer que un lugar determinado dentro del cual se desplazan las actividades constituye un todo coherente desde el punto de vista comercial y geográfico con respecto a esa actividad comercial.

5.2. Este principio se puede ilustrar con ejemplos. Es evidente que una mina constituye un solo local de negocios aun si la actividad se puede desplazar de un lugar a otro si se trata de una mina muy grande, ya que constituye una sola unidad geográfica y comercial en lo que concierne a la actividad minera. De modo similar, un “hotel-oficina”, en el que una firma consultora alquila periódicamente diferentes oficinas puede ser considerado un solo local de negocios de esa firma, pues en ese caso el edificio constituye geográficamente un todo y el hotel es un solo local de negocios para la firma consultora. Por la misma razón, una calle peatonal, un mercado o una feria al aire libre en distintas partes de los cuales un comerciante normalmente establece su puesto, representan un solo local de negocios para el comerciante.

En el comentario de la OCDE se examinan luego algunos ejemplos relacionados con la prestación de servicios. Al citar los dos párrafos siguientes, en el comentario se observa que en el apartado *b*) del párrafo 3 del artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se establece una disposición concreta en relación con la prestación de servicios por una empresa por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado para ese propósito. Por consiguiente, en la práctica, las cuestiones planteadas en los párrafos 5.3 y 5.4 del comentario de la Convención modelo de la OCDE (como ocurre también con otras partes del comentario de la OCDE sobre el párr. 1 del art. 5) pueden tener menos importancia para la Convención modelo de las Naciones Unidas que en su contexto original.

5.3. Por el contrario, si no hay coherencia comercial, el hecho de que se puedan llevar a cabo actividades dentro de una zona geográfica limitada

no debería dar como resultado que esa zona se considere local único de negocios. Por ejemplo, si un pintor trabaja sucesivamente en virtud de una serie de contratos no relacionados entre sí para varios clientes no relacionados entre sí en un gran edificio de oficinas de modo que no puede decirse que exista un proyecto único de renovación de la pintura del edificio, no se debe considerar que el edificio constituye un local de negocios único para los fines de ese trabajo. Sin embargo, en el caso diferente de un pintor que, en virtud de un solo contrato, realiza trabajos en todo un edificio para un solo cliente, esto constituye un solo proyecto para el pintor y se puede considerar que el edificio en su conjunto constituye un solo local de negocios para los efectos de ese trabajo, pues en ese caso constituiría un todo comercial y geográficamente coherente.

5.4. Por el contrario, si no hay coherencia comercial, el hecho de que se puedan llevar a cabo actividades dentro de una zona geográfica limitada no debería dar como resultado que esa zona se considere local único de negocios. Por ejemplo, cuando un consultor trabaja en diferentes sucursales en lugares distintos en el marco de un proyecto único para capacitar a los empleados de un banco, cada sucursal debe considerarse por separado. En cambio, si el consultor se traslada de una oficina a otra dentro de la ubicación de la misma sucursal, debería considerarse que se mantiene en el mismo local de negocios. La ubicación en una sola sucursal posee una coherencia geográfica que no se da cuando el consultor se traslada de una sucursal a otra en diferentes lugares. Sin embargo, en el caso diferente de un pintor que en virtud de un solo contrato realiza trabajos en todo un edificio para un solo cliente, esto constituye un solo proyecto para el pintor y se puede considerar que el edificio en su conjunto constituye un solo local de negocios para los efectos de ese trabajo, pues en ese caso constituiría un todo comercial y geográficamente coherente.

Luego el comentario de la OCDE continúa diciendo:

6. Como el local de negocios debe ser fijo, se deduce además que se puede considerar que existe un establecimiento permanente solo si el local de negocios tiene cierto grado de permanencia, es decir, si no es de carácter puramente temporal. No obstante, un local de negocios puede constituir un establecimiento permanente aun cuando exista, en la práctica, solo por un período de tiempo muy breve porque la naturaleza de la actividad es tal que solo se realizará durante ese período reducido. A veces es difícil determinar si ello es así. Aunque la práctica seguida por los países miembros no ha sido uniforme en lo que se refiere a requisitos de tiempo, la experiencia ha demostrado que normalmente no se ha estimado que exista un establecimiento permanente en los casos en que se ha llevado a cabo

una actividad comercial en un país a través de un local de negocios que se ha mantenido por menos de seis meses (a la inversa, la práctica demuestra que hubo muchos casos en que se consideró que existía un establecimiento permanente si el local de negocios se había mantenido por un período superior a seis meses). Una excepción ha sido si las actividades eran de carácter recurrente; en tales casos se debe considerar cada período durante el cual se utiliza el local junto con el número de veces que se utiliza (que puede prolongarse por varios años). Se ha hecho otra excepción si las actividades constituían un negocio que se llevaba a cabo exclusivamente en ese país; en ese caso, el negocio puede ser de corta duración por su naturaleza, pero como se lleva a cabo enteramente en ese país, su relación con ese país es más fuerte. Para facilitar la administración, los países tal vez deseen tener en cuenta esas prácticas cuando se enfrenten a desacuerdos sobre si un local de negocios determinado que existe solo por un breve lapso constituye un establecimiento permanente.

El Comité está de acuerdo con el criterio adoptado en el párrafo 6 del comentario de la OCDE, si bien reconoció que ese tipo de situaciones no se producían con frecuencia en la práctica y que, por lo tanto, debería tenerse especial cuidado al considerar que el párrafo 6 era aplicable a un caso real. El comentario de la OCDE prosigue en los términos siguientes:

6.1. Como se menciona en los párrafos 11 y 19, la interrupción temporal de las actividades no es motivo para que un establecimiento permanente deje de existir. Igualmente, como se dijo en el párrafo 6, si un local de negocios determinado se utiliza solo por períodos muy breves pero su utilización tiene lugar con regularidad durante períodos prolongados, no se debe considerar que el local de negocios es de naturaleza puramente temporal.

6.2. También puede haber casos en que determinado local de negocios sea utilizado por períodos muy cortos para varios negocios similares llevados a cabo por la misma persona o por personas relacionadas en un intento de evitar que se considere que el local ha sido utilizado para fines que no sean puramente temporales por cada uno de los negocios. Las observaciones que se hacen en el párrafo 18 sobre arreglos que tienen por objeto abusar del período de 12 meses previsto en el párrafo 3 se aplicarían igualmente a esos casos.

6.3. Si un local de negocios, en un primer momento, estaba destinado a ser utilizado por un período tan corto que no habría constituido un establecimiento permanente pero en la práctica se ha mantenido por un período tal que ya no puede ser considerado temporal, pasa a ser un local fijo de negocios y por lo tanto, retrospectivamente, un establecimiento

permanente. Un local de negocios también puede constituir un establecimiento permanente desde su comienzo, aun cuando haya existido, en la práctica, por un período muy corto, si como consecuencia de circunstancias especiales (por ejemplo, el fallecimiento del contribuyente, el fracaso de la inversión) fue liquidado prematuramente.

7. Para que un local de negocios constituya un establecimiento permanente la empresa que lo utiliza debe ejercer sus actividades comerciales total o parcialmente a través de él. Como se dice en el párrafo 3 *supra*, no es necesario que las actividades tengan carácter productivo. Además, tampoco es necesario que las actividades sean permanentes en el sentido de que no haya interrupción de las operaciones, pero estas se deben llevar a cabo con regularidad.

8. Cuando se dan en arrendamiento a terceros bienes materiales como instalaciones, equipo industrial, comercial o científico, o inmuebles, o bienes no materiales como patentes, procedimientos u otros bienes similares, por medio de un local fijo de negocios mantenido por una empresa de un Estado contratante en el otro Estado, en general esas actividades convertirán al local de negocios en establecimiento permanente. Lo mismo sucederá si se facilitan capitales por medio de un local fijo de negocios. Si una empresa de un Estado contratante da en arrendamiento instalaciones, equipo industrial, comercial o científico, inmuebles o bienes no materiales a una empresa del otro Estado, sin mantener para ese arrendamiento un local fijo de negocios en el otro Estado, las instalaciones, el equipo industrial, comercial o científico, los inmuebles o los bienes no materiales dados en arrendamiento no constituirán por sí solos un establecimiento permanente del arrendador, a condición de que el contrato se limite al simple arrendamiento del equipo industrial, comercial o científico, etcétera. Lo mismo ocurrirá incluso cuando, por ejemplo, el arrendador proporcione personal después de la instalación para utilizar el equipo, siempre que la responsabilidad de ese personal se limite al funcionamiento o mantenimiento del equipo industrial, comercial o científico bajo la dirección, responsabilidad y vigilancia del arrendatario. Si el personal tiene responsabilidades más amplias, por ejemplo, si participa en las decisiones relativas al trabajo para el que se utiliza el equipo, o si maneja, inspecciona o mantiene el equipo o se ocupa del servicio del equipo bajo la responsabilidad y vigilancia del arrendador, la actividad del arrendador puede exceder del simple arrendamiento del equipo industrial, comercial o científico y constituir una actividad empresarial. En ese caso se podría considerar que existe un establecimiento permanente si se cumple el criterio de permanencia. Cuando esa actividad esté relacionada con las mencionadas en el párrafo 3 o sea de carácter similar a estas, se aplicará

el plazo de [seis] meses. En otros casos habrá que decidir de acuerdo a las circunstancias.

10. La actividad de una empresa es llevada a cabo principalmente por el empresario o las personas que tienen una relación de empleo remunerado con la empresa (personal). El personal consiste en los empleados y otras personas que reciben instrucciones de la empresa (por ejemplo, los representantes dependientes). Las facultades de ese personal en sus relaciones con terceros son irrelevantes. No importa si el representante dependiente está o no autorizado para celebrar contratos, si trabaja en el local fijo de negocios [...]. Pero un establecimiento permanente puede existir de todos modos si la actividad de la empresa se lleva a cabo principalmente mediante equipo automático y las actividades del personal se limitan a instalar, operar, controlar y mantener el equipo. Por lo tanto, el que las máquinas de juegos, las máquinas expendedoras y otras similares instaladas por una empresa de un Estado contratante en el otro Estado constituyan un establecimiento permanente, dependerá de si la empresa realiza o no una actividad comercial distinta de la instalación inicial de las máquinas. No existirá un establecimiento permanente si la empresa se limita a instalar las máquinas y luego las arrienda a otras empresas. Puede existir un establecimiento permanente, sin embargo, si la empresa que instala las máquinas también las maneja y mantiene por su propia cuenta. Lo mismo sucede si un representante dependiente de la empresa opera y mantiene las máquinas.

11. Un establecimiento permanente comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia sus actividades en un local fijo de negocios. Esto ocurre una vez que la empresa prepara, en el local de negocios, la actividad para la que el local de negocios ha de servir en forma permanente. No se debe tener en cuenta el período durante el cual la empresa está instalando el local de negocios mismo, siempre que esa actividad difiera sustancialmente de la actividad para la cual el local de negocios ha de servir permanentemente. El establecimiento permanente deja de existir con la enajenación del local de negocios o con la cesación de toda actividad realizada a través de él, es decir, cuando se pone término a todas las acciones y medidas vinculadas a las antiguas actividades del establecimiento permanente (cierre de las transacciones comerciales en curso, el mantenimiento y la reparación de las instalaciones). Sin embargo, no se puede considerar como cierre una interrupción provisional de las actividades. Si el lugar fijo de negocios se da en arrendamiento a otra empresa, normalmente solo atenderá a las actividades de esa empresa y no a las del arrendador; en general, el establecimiento permanente del arrendador deja de

existir salvo si este continúa llevando a cabo una actividad comercial por cuenta propia en el lugar fijo de negocios.

Párrafo 2

4. El párrafo 2, que es una reproducción del párrafo 2 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE, da ejemplos de lugares que generalmente constituyen un establecimiento permanente. Sin embargo, la disposición no es independiente. Aunque en el párrafo 2 se indica que las oficinas, las fábricas, etcétera, son tipos comunes de establecimiento independiente, cuando se trata de las operaciones de una empresa en particular se deben cumplir además los requisitos del párrafo 1. Por consiguiente, el párrafo 2 simplemente da una indicación de que puede muy bien existir un establecimiento permanente, pero no estipula que este exista necesariamente. Esta es también la posición adoptada en el comentario de la OCDE, en el que se presume que los Estados interpretarán los casos enumerados “en forma tal que esos lugares de negocios constituyen establecimientos permanentes solo si cumplen los requisitos estipulados en el párrafo 1”. Los países en desarrollo generalmente desean que se amplíe el alcance de la expresión “establecimiento permanente”, y algunos piensan que habría que incluir a los almacenes entre los ejemplos concretos. Sin embargo, la eliminación de las expresiones “entrega” y “entregar” de entre las actividades excluidas descritas en los apartados *a)* y *b)* del párrafo 4 significa que un “almacén” utilizado para cualquier propósito es (siempre que se cumplan las condiciones del párrafo 1) un establecimiento permanente de acuerdo a los principios generales del artículo. En el párrafo 13 del comentario de la OCDE se señala que la expresión “centros administrativos” se menciona expresamente porque esos centros no son necesariamente una “oficina” y que “cuando las legislaciones de los dos Estados contratantes no contengan el concepto de ‘centro administrativo’ como distinto del de ‘oficina’, no habrá necesidad de incluir esa expresión en su convenio bilateral”.

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

15. [...] Sin embargo, como no se ha podido llegar a un criterio común sobre las cuestiones básicas de la atribución de los derechos de gravamen

y de la calificación de las rentas obtenidas de actividades de exploración, los Estados contratantes pueden convenir la inclusión de disposiciones específicas. Pueden acordar, por ejemplo, que una empresa de un Estado contratante, en lo que se refiera a sus actividades de exploración de recursos naturales en un lugar o una zona del otro Estado contratante,

- a) se considerará que no tiene un establecimiento permanente en ese otro Estado; o
- b) se considerará que realiza esas actividades por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado; o
- c) se considerará que realiza esas actividades por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado,

si esas actividades duran más de un período determinado.

Además, los Estados contratantes pueden acordar someter las rentas de esas actividades a cualquier otra norma.

6. Como se dijo anteriormente, el término “otros lugares de extracción de recursos naturales” que figura en el apartado *f*) se debe interpretar en forma amplia. Algunos han sostenido que, a ese efecto, se podría considerar que una embarcación de pesca es un lugar de extracción o explotación de recursos naturales, porque los peces son recursos naturales. En su análisis, aunque es verdad que todos los lugares o aparatos considerados “establecimiento permanente” en los apartados *a*) a *e*) del párrafo 2 tienen cierto grado de permanencia o constituyen un “bien inmueble”, las embarcaciones de pesca se pueden considerar como lugar utilizado para la extracción de recursos naturales, lo que tal vez no signifique necesariamente solo los minerales incorporados a la tierra. Según esta opinión, las embarcaciones de pesca se pueden comparar con las plataformas de perforación móviles que se usan en las operaciones de perforación frente a las costas para extraer petróleo o gas. Cuando esas embarcaciones de pesca se usen en aguas territoriales o en la zona económica exclusiva del Estado ribereño, sus actividades constituirían un establecimiento permanente, situado en ese Estado. Sin embargo, otros opinan que esa interpretación se presta a objeciones porque constituye una interpretación demasiado amplia del término “establecimiento permanente” y del significado natural del texto del apartado. En consecuencia, a su juicio, todos los Estados que celebren un tratado y traten de fomentar esa tesis respecto de las actividades de pesca deben decirlo explícitamente incorporándola como una categoría nueva y distinta en la lista que figura en este artículo. Por consiguiente, la interpretación de la naturaleza de esta actividad ha quedado librada a las negociaciones entre los Estados contratantes de modo que, por ejemplo, los países que piensan que una embarcación de pesca puede constituir un establecimiento permanente podrían optar por decirlo expresamente en el artículo,

con arreglo al criterio descrito en el párrafo 13 del presente comentario. En consecuencia, la interpretación de la naturaleza de esta actividad quedaría librada a las negociaciones entre los Estados contratantes.

Párrafo 3

7. Este párrafo abarca una serie de actividades más amplia que el párrafo 3 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE que dice lo siguiente: “Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación constituyen un establecimiento permanente solo si duran más de doce meses”. En el apartado *a)* del párrafo 3, además de la expresión “proyecto de instalación”, utilizada en la Convención modelo de la OCDE, en la Convención modelo de las Naciones Unidas se utiliza la expresión “proyecto de montaje”, así como la de “actividades de inspección” en relación con “unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje”. Otra diferencia con la Convención modelo de la OCDE es que, mientras esta establece un período mínimo de 12 meses, la Convención modelo de las Naciones Unidas reduce el período mínimo a seis meses. En casos especiales, este período de seis meses se podría reducir en negociaciones bilaterales a no menos de tres meses. El Comité observa que hay opiniones diferentes sobre si el apartado *a)* del párrafo 3 es una disposición “independiente” (de modo que no es necesario recurrir al párrafo 1) o si (por el contrario) solo las obras de construcción y otras que cumplen los criterios del párrafo 1 constituirían establecimientos permanentes, a condición de que hubiera un requisito específico sobre el período de seis meses. No obstante, el Comité considera que si una obra de construcción existe durante seis meses, en la práctica casi invariablemente cumplirá además los requisitos del párrafo 1. De hecho, una empresa que tenga una obra de construcción, etcétera, a su disposición, en la cual se lleve a cabo la totalidad o parte de sus actividades, también cumplirá los requisitos del párrafo 1.

8. Algunos países son partidarios de una versión más compleja del apartado *a)* del párrafo 3, que haría extensivo el alcance de la disposición a las situaciones en que “cuando tal proyecto o actividad, en el caso de que estén vinculados a la venta de maquinaria o equipo, continúen durante un período que no exceda de seis meses y las cargas que hayan de pagarse por el proyecto o actividad excedan del 10% del precio de venta de la maquinaria o equipo”. Otros países estiman que una disposición así no constituiría una solución adecuada, en especial si la maquinaria fuese instalada por una empresa distinta de la que efectuase los trabajos de construcción.

9. El apartado *b)* del párrafo 3 del artículo 5 se refiere a la prestación de servicios, incluidos los servicios de consultores, actividad que por sí misma no crea un establecimiento permanente en la Convención modelo de la OCDE. Muchos países en desarrollo estiman que los servicios de gestión y consultoría

deberían estar comprendidos porque su prestación en países en desarrollo por parte de empresas de países industrializados puede generar grandes ganancias. En la revisión de 2011 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, el Comité convino en introducir una ligera modificación a la redacción del apartado *b*) del párrafo 3, enmendado de la siguiente manera: “pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado”, en lugar de decir “pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses” como en la versión anterior. Se consideró que así habría más coherencia con el criterio adoptado en el apartado *b*) del párrafo 1 del artículo 14.

10. Varios países en desarrollo se oponen del todo al período de seis meses (o 183 días) establecido en los apartados *a*) y *b*) del párrafo 3. Invocan dos razones principales. En primer lugar, sostienen que las actividades de construcción y montaje y otras actividades análogas pueden ser, como resultado de la tecnología moderna, de muy corta duración y traducirse sin embargo en utilidades considerables para la empresa que las realice; y en segundo lugar, lo que es más importante, sencillamente creen que el período durante el cual permanezca en el país fuente el personal extranjero carece de importancia para determinar su derecho a gravar la renta correspondiente (como en el caso de los profesionales del espectáculo y los deportistas de conformidad con el artículo 17). Otros países en desarrollo se oponen a que haya un plazo porque podría ser utilizado por las empresas extranjeras para establecer arreglos artificiales para evadir la tributación en su territorio. Sin embargo, el propósito de los tratados bilaterales es promover el comercio internacional, las inversiones, y el desarrollo, y la razón para que exista un plazo (desde luego el plazo para que exista un establecimiento permanente) es alentar a las empresas comerciales a realizar operaciones de carácter preparatorio o auxiliar en otro Estado que faciliten una participación más permanente y sustancial más adelante, sin que queden sujetas de inmediato a tributación en ese Estado.

11. A este respecto, el comentario de la OCDE, con los cambios entre paréntesis para tener en cuenta los distintos plazos de las dos convenciones modelo, dice lo siguiente:

18. El criterio de los [seis] meses se aplicará a cada obra o cada proyecto. Para determinar la duración de la obra o del proyecto no deberá computarse el tiempo dedicado anteriormente por el contratista de que se trate a

otras obras o proyectos sin relación alguna con aquellas. Una obra se considerará como una sola unidad, aunque se base en varios contratos, siempre que constituya un todo coherente desde el punto de vista comercial y geográfico. Con esta condición, una obra constituirá una sola unidad aunque los pedidos se hayan realizado por distintas personas (por ejemplo, para un grupo de viviendas). El umbral de [seis] meses ha dado lugar a abusos; a veces se ha comprobado que las empresas (principalmente contratistas o subcontratistas que realizan trabajos en la plataforma continental o se dedican a actividades relacionadas con la exploración y explotación de la plataforma continental) dividían sus contratos en varias partes, cada una de las cuales abarcaba un plazo de menos de [seis] meses, y las atribuían a una sociedad diferente que, sin embargo, era de propiedad del mismo grupo. Aparte de que esos abusos, según las circunstancias, pueden ser pasibles de la aplicación de las normas legislativas o judiciales para prevenir la evitación, los países interesados en el problema pueden adoptar soluciones en el marco de las negociaciones bilaterales.

El Comité señala que las medidas orientadas a contrarrestar los abusos se aplicarían igualmente en los casos previstos en el apartado *b)* del párrafo 3 del artículo 5. El comentario de la Convención modelo de la OCDE continúa de la manera siguiente:

19. Una obra existirá desde la fecha en que el contratista comience sus trabajos, con inclusión de cualesquiera trabajos preparatorios, en el país donde deba efectuarse la construcción; por ejemplo, cuando instale una oficina de planificación de la construcción. Por lo general, seguirá existiendo hasta que los trabajos se terminen o se abandonen definitivamente. No se considerará que una obra ha dejado de existir cuando los trabajos se interrumpan temporalmente. Al determinar la duración de una obra se incluirán las interrupciones estacionales u otras interrupciones temporales. Las interrupciones estacionales incluirán las debidas al mal tiempo. Las interrupciones temporales podrán deberse, por ejemplo, a la escasez de materiales o a problemas relacionados con la mano de obra. Así, por ejemplo, si un contratista comenzó a trabajar en una carretera el 1 de mayo, interrumpió los trabajos el 1 de [agosto] por las malas condiciones meteorológicas o por falta de materiales y los reanudó el 1 de [octubre], terminando la carretera el 1 de [enero] del siguiente año, su proyecto de construcción deberá considerarse como establecimiento permanente, por los [ocho] meses transcurridos entre la fecha de comienzo de los primeros trabajos (1 de mayo) y la fecha en que terminaron definitivamente (1 de [enero] del año siguiente). Si una empresa (contratista general) que ha emprendido la ejecución de un proyecto general subcontrata una parte de ese proyecto con otras empresas (subcon-

tratistas), el tiempo invertido por un subcontratista que trabaje en la obra deberá considerarse como tiempo invertido por el contratista general en el proyecto de construcción. El propio subcontratista tendrá un establecimiento permanente en la obra si sus actividades en ella duran más de [seis] meses.

El Comité considera que la referencia que se hace en la penúltima oración de este párrafo del comentario de la OCDE a “parte” de ese proyecto no debe interpretarse en el sentido de que una empresa que subcontrate *todas* las partes del proyecto nunca podría tener un establecimiento permanente en el Estado anfitrión.

El comentario de la Convención modelo de la OCDE continúa como sigue:

19.1. En el caso de asociaciones transparentes desde el punto de vista fiscal, el criterio de los [seis] meses se aplica a nivel de la asociación en lo que se refiere a sus propias actividades. Si el período que ha durado la estancia de los socios y los empleados de los socios en la obra es superior a [seis] meses, se considerará que la actividad llevada a cabo por la asociación tiene un establecimiento permanente. Por lo tanto, se considerará que cada socio tiene un establecimiento permanente a los fines de aplicar impuestos a su participación en las utilidades obtenidas por la asociación, con independencia del tiempo que haya durado su propia estancia en la obra.

20. La naturaleza misma de una construcción o de un proyecto de instalación puede significar que la actividad del contratista tenga que desplazarse continuamente o, al menos, de cuando en cuando, a medida que el proyecto avance. Este será el caso, por ejemplo, de la construcción de carreteras o de canales, el dragado de vías navegables o el tendido de tuberías. De modo similar, si partes de una estructura sustancial, como una plataforma marítima, se montan en distintos lugares dentro de un país y se trasladan a otro lugar del país para su montaje definitivo, este proceso es parte de un solo proyecto. En esos casos, el que la fuerza de trabajo no esté presente durante [seis] meses en un lugar determinado carece de importancia. Las actividades realizadas en cada sitio determinado son parte de un solo proyecto, y ese proyecto debe considerarse como establecimiento permanente si, en conjunto, dura más de [seis] meses.

12. El apartado *b)* comprende las actividades de servicios solo si “prosигuen (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días dentro de un período cualquiera de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado”. Se incluye la frase “en relación con un mismo proyecto o con un proyecto conexo” porque no es apropiado juntar proyectos no

relacionados en vista de la incertidumbre que supone tal medida y de la distinción poco conveniente que crea entre una empresa que tenga, por ejemplo, un proyecto de 95 días de duración y otra empresa que tenga dos proyectos no relacionados entre sí, cada uno de ellos de una duración de 95 días de duración, uno después del otro. Sin embargo, algunos países estiman que la limitación relativa a los “proyectos” es demasiado fácil de manipular o demasiado restrictiva en el sentido de que podría impedir la tributación en el caso de un número continuado de proyectos separados, cada uno de ellos de 120 o 150 días de duración.

13. Si los Estados desean tratar como establecimientos permanentes a las embarcaciones de pesca que operan en sus aguas territoriales (véase el párr. 6 *supra*), podrían agregar una disposición adecuada al párrafo 3, que se aplicara, por ejemplo, solo a la pesca que excediera de un nivel especificado, o en referencia a algún otro criterio.

14. Si se estima que existe un establecimiento permanente de conformidad con el párrafo 3, solo las utilidades imputables a las actividades realizadas por medio del establecimiento permanente son gravables en el país fuente.

15. Los siguientes pasajes del comentario de la Convención modelo de la OCDE son pertinentes a los efectos del apartado *a)* del párrafo 3 del artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, aunque la referencia a “proyecto de montaje”, que figura en la Convención modelo de las Naciones Unidas pero no en la Convención modelo de la OCDE, y el período de seis meses estipulado en la Convención modelo de las Naciones Unidas se deben tener especialmente presentes:

16. El presente párrafo dispone expresamente que una obra, una construcción o un proyecto de instalación constituye un establecimiento permanente únicamente si tiene una duración superior a 12 meses. Cualquiera de esos elementos que no se atenga a esta condición no constituirá un establecimiento permanente, aunque haya dentro de él una instalación, por ejemplo una oficina o un taller en el sentido del párrafo 2, que esté asociada con la actividad de construcción. Sin embargo, si esa oficina o ese taller se utiliza para varios proyectos de construcción y las actividades que allí se realizan son distintas de las mencionadas en el párrafo 4, se considerará que constituye un establecimiento permanente si las condiciones del artículo se cumplen por lo demás, aunque ninguno de los proyectos se refiera a una obra, una construcción o un proyecto de instalación que dure más de 12 meses. En ese caso, la situación del taller u oficina será, por lo tanto, diferente de la de las obras o proyectos, ninguno de los cuales constituirá un establecimiento permanente, y será importante asegurar que solo las utilidades debidamente imputables a

las funciones desempeñadas y a los riesgos asumidos por medio de esa oficina o taller se imputen al establecimiento permanente. Ello podría incluir las utilidades imputables a las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos en relación con las diversas obras de construcción, pero solo en la medida en que esas funciones y riesgos sean debidamente imputables a la oficina.

17. La expresión “una obra, una construcción o un proyecto de instalación” abarca no solo la construcción de edificios, sino también la construcción de caminos, puentes o canales, la renovación (que suponga más que el simple mantenimiento o la redecoración) de edificios, caminos, puentes o canales, el tendido de tuberías y las actividades de excavación y dragado. Además, la expresión “proyecto de instalación” no se limita a una instalación relacionada con un proyecto de construcción, sino que incluye también la instalación de equipo nuevo, como una máquina compleja, en un edificio existente o al aire libre. La planificación sobre el terreno y la supervisión de la construcción de un edificio se consideran en el párrafo 3. Los Estados que deseen modificar el texto del párrafo para que prevea expresamente ese resultado pueden hacerlo en sus acuerdos bilaterales.

Texto propuesto como alternativa para los países que deseen suprimir el artículo 14

15.1. Algunos países han opinado que habría que suprimir el artículo 14 y trasladar su ámbito de aplicación a los artículos 5 y 7. Los países que así opinan, con frecuencia lo hacen porque consideran que el concepto de “centro fijo” del artículo 14 contiene incertidumbres ampliamente reconocidas y que en el concepto de “establecimiento permanente” se pueden incorporar los derechos de tributación abarcados por el artículo 14. Este criterio está expresado en el comentario al artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE en los términos siguientes:

1.1. Antes de 2000, las rentas obtenidas por la prestación de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente se trataban en un artículo separado, a saber, el artículo 14. Las disposiciones de ese artículo eran similares a las aplicables a los beneficios de las empresas pero se utilizaba el concepto de centro fijo en lugar del de establecimiento permanente, pues inicialmente se había pensado que este último concepto se debía reservar para las actividades comerciales e industriales. La eliminación del artículo 14 en 2000 se debió al hecho de que no había diferencias deliberadas entre los conceptos de establecimiento permanente utilizado en el artículo 7 y el de centro fijo, utilizado en el artículo 14, ni entre la forma en que se calculaban los beneficios y los impuestos de conformidad con los cuales se aplicaba el artículo 7 o el

artículo 14. Por consiguiente, la eliminación del artículo 14 significaba que la definición de establecimiento permanente era aplicable a lo que anteriormente constituía un centro fijo.

15.2. Muchos países no comparten esas opiniones y no estiman que sean suficientes para justificar la supresión del artículo 14. Además, algunos países consideran que hay diferencias de significado entre los conceptos de “centro fijo” (artículo 14) y “establecimiento permanente” (artículo 5). Debido a esas diferencias, la eliminación del artículo 14 y la dependencia de los artículos 5 y 7 conducirá, o por lo menos puede conducir en la práctica, a una reducción de los derechos de tributación de los Estados fuente. Considerando las diferencias de opinión en este ámbito, que pueden superarse con una sola disposición, el Comité considera que el artículo 14 debe mantenerse en la Convención modelo de las Naciones Unidas pero que en el presente comentario se impartiría orientación en forma de una disposición propuesta como alternativa para los países que desearan eliminar el artículo 14.

15.3. Esta alternativa difiere de la proporcionada en la Convención modelo de la OCDE, que en sus modificaciones recogía las conclusiones de un informe sobre el artículo 14 publicado en un informe de 2000 de la OCDE²⁵. En ese informe se proponía introducir ciertos cambios en los artículos de la Convención modelo de la OCDE (y los tratados bilaterales) así como los consiguientes cambios en los comentarios. Puesto que la mayoría de los países que eliminen el artículo 14 lo harán por las razones descritas en el informe de la OCDE, y probablemente sigan las recomendaciones que figuran en la Convención modelo de la OCDE, los cambios a los artículos propuestos en ese informe, que figuran actualmente en la Convención modelo de la OCDE, se tratan en los párrafos que siguen, con respecto a la posible eliminación del artículo 14. Las diferencias entre ese modo de proceder y el texto propuesto más adelante como alternativa son resultado de las diferencias pertinentes entre el artículo 14 de la Convención modelo de las Naciones Unidas y el artículo 14 tal como figuraba anteriormente en la Convención modelo de la OCDE.

15.4. Como la supresión del artículo 14 se presenta simplemente como una opción que algunos países tal vez prefieran adoptar, la discusión completa sobre las consecuencias resultantes de ese enfoque se tratan en el presente comentario al artículo 5, incluso la determinación de la posibilidad, y en la mayoría de los casos de la necesidad, de realizar ciertos cambios importantes que reflejen la supresión del artículo 14, la necesidad de eliminar las referencias a “servicios personales por cuenta propia” y “centro fijo” y la posibilidad

²⁵ *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*. Reproducido en el volumen II de la versión completa de la Convención modelo de la OCDE, en la página R(16)-1.

de eliminar las referencias a “servicios personales por cuenta ajena” en aras de la claridad.

Cambios en los artículos 14 y 5

15.5. El artículo 14 quedaría suprimido. El apartado *b)* del párrafo 3 del artículo 5 diría lo siguiente:

- b)* La prestación de servicios por una empresa por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado;

15.6. Los cambios introducidos en la versión de este apartado en la Convención modelo de las Naciones Unidas de 1999 son de poca importancia, y consisten en: i) la eliminación de la frase “incluidos los servicios de consultores” después de la frase “la prestación de servicios por una empresa”, en razón de que esa frase era innecesaria y se prestaba a confusión, pues resultaba evidente la inclusión de ese tipo de servicios; ii) la sustitución del plazo de seis meses por el de 183 días, como se señaló en el párrafo 9 *supra*; y iii) el uso de un punto y coma y no de un punto al final del apartado, junto con la introducción del apartado *c)*. En relación con el texto del apartado *b)*, algunos miembros del Comité opinaron que se debían eliminar las palabras “(en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo)”, puesto que no existe semejante exigencia en el artículo 14.

15.7. Se insertaría un apartado *c)* en el párrafo 3, que diría lo siguiente:

- c)* Respecto de una persona, la prestación de servicios en un Estado contratante por esa persona, pero solo si su estancia en ese Estado es por un período o períodos que sumen en total más de 183 días en cualquier período de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado.

15.8. El apartado *c)* tiene por objeto asegurar que cualquier situación incluida previamente por el artículo 14 sería tratada ahora por los artículos 5 y 7. La redacción es resultado del hecho de que la supresión del artículo 14 de la Convención modelo de las Naciones Unidas supondría la supresión del requisito de “días de presencia física” que figura en el apartado *b)* del párrafo 1 del artículo 14 de esa Convención, que no tenía contrapartida en la Convención modelo de la OCDE cuando se convino en suprimir el artículo 14 en esa Convención modelo.

15.9. Cabe señalar que el apartado c), al intentar reflejar la aplicación del actual apartado b) del párrafo 1 del artículo 14, indica en forma más explícita que el apartado se aplica únicamente a las personas. A este respecto, sigue y aclara la interpretación que figura en el párrafo 9 del comentario al artículo 14, en el sentido de que el artículo 14 se aplica solo a las personas. El Comité observa que algunos países no aceptan esa opinión y que deberían tratar de aclarar la cuestión en las negociaciones sobre el artículo 14.

15.10. Cabe observar también que la última parte del apartado b) del párrafo 1 del artículo 14 no se ha trasladado al artículo 5: (“... en tal caso, solo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.”). La razón de esto es que el artículo 7 establece sus propias normas sobre atribución, lo que, en la mayoría de los casos, significa que solo las utilidades de una empresa que sean atribuibles a ese establecimiento permanente (es decir, la “presencia física” a que se alude en el apartado c) del párrafo 3) pueden ser gravadas por el Estado en el que existe el establecimiento permanente. En el número relativamente reducido de casos en que una norma de “fuerza de atracción limitada” como la prevista en el artículo 7 ha sido adoptada en tratados bilaterales, otras actividades de las empresas del mismo tipo o de tipo similar que las realizadas por medio del establecimiento permanente o la presencia física pueden ser gravadas por el Estado en el que existe el establecimiento permanente, lo que se puede justificar aduciendo que se da el mismo tratamiento a distintas formas de establecimiento permanente. En el caso de que los Estados convengan en una norma de fuerza de atracción limitada en el artículo 7 y además en la eliminación del artículo 14, pero que no deseen aplicar la norma sobre fuerza de atracción limitada a los casos anteriormente abarcados por el apartado b) del párrafo 1 del artículo 14, se podría estipular expresamente que esa norma no se aplicaría a los casos comprendidos en el apartado c) del párrafo 3.

Cambios resultantes para otros artículos

15.11. En el párrafo 1 del artículo 3 habría que reenumerar los apartados c) a f) actuales como apartados d) a g) y agregar los siguientes apartados c) y h):

- c) El término “empresa” se aplicará a la realización de cualquier actividad comercial;
- h) El término “actividad comercial” incluye la prestación de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

15.12. Las razones en las que se basa este cambio están recogidas en los párrafos 4 y 10.2 del comentario de la OCDE sobre el artículo 3, que dicen lo siguiente:

4. La cuestión de si una actividad se lleva a cabo dentro de una empresa o si se considera que constituye en sí una empresa siempre se ha interpretado de acuerdo a lo dispuesto por la legislación nacional de los Estados contratantes. Por consiguiente, en el presente artículo no se ha tratado de dar una definición exhaustiva del término “empresa”. Sin embargo, se indica que el término “empresa” se aplica a la realización de cualquiera actividad comercial. Como el término “actividad comercial” está definido expresamente de manera que incluya la prestación de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente, queda aclarado que la prestación de servicios profesionales o la realización de otras actividades de carácter independiente deben ser consideradas empresas, con independencia del significado que se dé a ese término en la legislación nacional. Los Estados que consideren que esa aclaración es innecesaria pueden omitir la definición del término “empresa” en sus convenios bilaterales.

10.2. En la Convención no hay una definición exhaustiva del término “empresa”, el cual, en virtud del párrafo 2, generalmente debería tener el significado que le atribuye la legislación nacional del Estado que aplica la Convención. Sin embargo, en el apartado *h*) se indica expresamente que el término incluye la prestación de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente. Esta disposición se agregó en 2000 al mismo tiempo que se eliminó de la Convención el artículo 14, que trataba de los servicios personales por cuenta propia. Esa adición, que asegura que en la expresión “actividad comercial” quedará incluida la realización de actividades que anteriormente estaban comprendidas en el artículo 14, tuvo por objeto impedir que el término “actividad comercial” se interpretara en forma restringida y excluyera la prestación de servicios profesionales, o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente, en los Estados cuya legislación interna no considera que la prestación de esos servicios o el ejercicio de esas actividades pueda constituir una actividad comercial. Los Estados contratantes para los cuales esto no es así pueden convenir bilateralmente en omitir la definición.

15.13. Sería preciso enmendar el párrafo 4 del artículo 6 eliminando la referencia a servicios personales por cuenta propia de la manera siguiente:

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

15.14. El párrafo 4 del artículo 10 debe enmendarse de la manera siguiente:

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

15.15. El párrafo 5 del artículo 10 debe enmendarse de la manera siguiente:

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

15.16. El párrafo 4 del artículo 11 debe enmendarse de la manera siguiente:

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

15.17. El párrafo 5 del artículo 11 debe enmendarse de la manera siguiente:

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

mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente ~~o centro fijo~~.

15.18. El párrafo 4 del artículo 12 debe enmendarse de la manera siguiente:

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

15.19. El párrafo 5 del artículo 12 debe enmendarse de la manera siguiente:

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

15.20. El párrafo 2 del artículo 13 debe enmendarse de la manera siguiente:

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

15.21. Si se suprime el artículo 14, dependerá del acuerdo celebrado entre los países si habrán de reenumerarse los artículos subsiguientes, pero la práctica usual es reenumerar esos artículos, o bien poner el número 14 a un artículo adicional.

15.22. Quizá los países deseen reemplazar el título del artículo 15 con el siguiente: INGRESOS DIMANADOS DEL EMPLEO ~~SERVICIOS PERSONA~~

~~LES POR CUENTA AJENA~~, según se establece en las Convenciones modelo de la OCDE de 2000 y posteriores. El fundamento de esta decisión es que, cuando se suprima el artículo 14, normalmente ello representará una decisión consciente de apartarse de los conceptos de servicios personales por cuenta propia y por cuenta ajena y la aceptación de que el artículo 15 solo aborda los servicios de empleo, ya que la prestación de otros servicios está contemplada en el artículo 7 o en artículos específicos, como los artículos 16 o 17.

15.23. El apartado c) del párrafo 2 del artículo 15 debe enmendarse eliminando las referencias al concepto de centro fijo, de la manera siguiente:

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

15.24. El artículo 17 debe enmendarse de la manera siguiente, a fin de eliminar las referencias al artículo 14 suprimido y añadir referencias al artículo 7:

- a) Modifíquese el párrafo 1 del artículo 17 de la manera siguiente:
 1. No obstante las disposiciones de los artículos ~~14~~ 7 y 15, los ingresos que un residente de un Estado contratante obtenga en calidad de profesional del espectáculo, como artista de teatro, cine, radio o televisión, o músico o deportista, por sus actividades personales como tal en el otro Estado contratante, podrán ser gravados en ese otro Estado.
- b) Modifíquese el párrafo 2 del artículo 17 de la manera siguiente:
 2. Cuando los ingresos que obtenga por sus actividades personales un profesional del espectáculo o deportista no los perciba el propio profesional o deportista, sino un tercero, esos ingresos podrán, no obstante las disposiciones de los artículos ~~14~~ 7 y 15, ser gravados en el Estado contratante en que desarrolle sus actividades tal profesional o deportista.

15.25. El párrafo 2 del artículo 21 debe enmendarse de la manera siguiente:

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

15.26. El párrafo 2 del artículo 22 debe enmendarse de la manera siguiente:

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

Párrafo 4

16. Este párrafo reproduce el párrafo 4 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE, con una modificación de fondo consistente en la supresión de las palabras “entregar” y “entrega” en los apartados *a)* y *b)*. Habida cuenta de las similitudes con la disposición modelo de la OCDE y la pertinencia general de sus comentarios, en primer lugar se señalan *infra* los principios generales del párrafo 4 del artículo 5 con arreglo a ambas Convenciones modelo y luego se examina la importancia práctica de la supresión de las referencias a “entregar” y “entrega” en la Convención modelo de las Naciones Unidas.

17. La supresión de las palabras “entregar” y “entrega” refleja la opinión mayoritaria del Comité de que un “almacén” utilizado con ese fin debe ser, si se satisfacen las exigencias del párrafo 1, un establecimiento permanente.

18. El texto de los comentarios de la OCDE respecto del párrafo 4 del artículo 5 del modelo de la OCDE es el siguiente:

21. En este párrafo se enumeran varias actividades comerciales a las que se trata como excepciones a la definición general establecida en el párrafo 1 y que no son establecimientos permanentes aun si la actividad se realiza por conducto de un local fijo de negocios. La característica común de esas actividades es que, en general, son preparatorias o auxiliares. Ello se indica explícitamente en el caso de la excepción mencionada en el apartado *e)*, que en realidad constituye una restricción general del alcance de la definición que figura en el párrafo 1. Además, en el apartado *f)* se establece que las combinaciones de actividades mencionadas en los apartados *a)* a *e)* que se realicen en el mismo local fijo de negocios no serán consideradas un establecimiento permanente, siempre que la actividad general del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de naturaleza preparatoria o auxiliar. En consecuencia, las disposiciones del párrafo 4 tienen como propósito impedir que una empresa de un Estado tenga que tributar en el otro si realiza en este último actividades de naturaleza exclusivamente preparatoria o auxiliar.

22. El párrafo *a)* se refiere únicamente al caso en que una empresa adquiere el uso de instalaciones para almacenar, exponer o entregar sus

propias mercancías. El apartado *b*) se refiere a las existencias de mercancías en sí mismas y establece que las existencias, como tales, no serán tratadas como establecimiento permanente si se mantienen con fines de almacenamiento, exposición o entrega. El apartado *c*) se refiere al caso en que las existencias de mercancías que pertenecen a una empresa son procesadas por una segunda, en nombre o a cuenta de la primera. La referencia a la reunión de información que se hace en el apartado *d*) tiene como propósito incluir el caso de la oficina de prensa que no tiene otro fin que ser uno de los muchos “tentáculos” de la entidad central; la exención que se otorga a ese tipo de oficina es simplemente una ampliación del concepto de “mera adquisición”.

23. El apartado *e*) establece que un local fijo de negocios a través del cual la empresa realiza únicamente una actividad que tiene para la empresa naturaleza preparatoria o auxiliar no será considerado establecimiento permanente. La redacción de este apartado hace innecesario incluir una lista exhaustiva de excepciones. Además, el apartado establece una excepción generalizada a la definición general del párrafo 1 y, cuando se lee conjuntamente con ese párrafo, aporta un prueba más selectiva para determinar qué constituye un establecimiento permanente. De manera considerable limita esa definición y excluye de su alcance, bastante amplio, varias formas de organización comercial que, aun cuando se realizan por conducto de un local fijo de negocios, no deben tratarse como establecimientos permanentes. Se reconoce que dicho local de negocios quizá contribuya a la productividad de la empresa, pero los servicios que presta están tan alejados de la obtención real de ganancias que resulta difícil asignar al local fijo de negocios en cuestión algún tipo de ganancia. Se citan como ejemplos los locales fijos de negocios utilizados únicamente con fines de publicidad o para el suministro de información o la realización de investigaciones científicas, o para la prestación de servicios a un contrato de patentes o de conocimientos tecnológicos (*know-how*), en caso de que dichas actividades tengan naturaleza preparatoria o auxiliar.

24. A menudo resulta difícil distinguir entre las actividades de naturaleza preparatoria o auxiliar y las que no lo son. El criterio decisivo es si la actividad que se realiza en el local fijo de negocios constituye en sí misma una parte esencial y significativa de la actividad de la empresa en su conjunto. Habrá que examinar cada caso particular según su intrínseca naturaleza. En todo caso, un local fijo de negocios cuyo propósito general es idéntico al propósito general de la empresa en su conjunto no desempeña funciones preparatorias o auxiliares. Por ejemplo, cuando el propósito de una empresa es la prestación de servicios a contratos de patentes o de *know-how*, el local fijo de negocios de dicha empresa en que se realicen

actividades de ese tipo no puede recibir los beneficios establecidos en el apartado *e*). No puede considerarse que un local fijo de negocios que tenga la función de administrar una empresa, o incluso solo una parte de una empresa o de un grupo de esa entidad, realiza actividades preparatorias o auxiliares, ya que las actividades administrativas de ese tipo superan ese nivel. Si una empresa con ramificaciones internacionales establece las llamadas “oficinas administrativas” en Estados en donde tiene filiales, establecimientos permanentes, representantes o licenciatarios, y esas oficinas desempeñan funciones de supervisión y coordinación para todos los departamentos de la empresa ubicados en la región del caso, normalmente se considerará que existe un establecimiento permanente, ya que tal vez dichas oficinas administrativas podrán ser consideradas “oficinas” en el sentido del párrafo 2. Cuando una gran entidad internacional delega todas sus funciones administrativas a oficinas administrativas regionales, de modo que las funciones de la oficina central de la entidad están limitadas a una supervisión general (las llamadas “empresas policéntricas”), habrá que considerar que las oficinas administrativas regionales son incluso “lugar de gestión” en el sentido del apartado *a*) del párrafo 2. La función de administrar la empresa, aun si solo se refiere a una cierta esfera de las operaciones de la entidad, constituye una parte esencial de las operaciones comerciales de la empresa y, en consecuencia, de manera alguna puede considerarse una actividad de naturaleza preparatoria o auxiliar en el sentido del apartado *e*) del párrafo 4.

25. También puede constituirse un establecimiento permanente si una empresa mantiene un local fijo de negocios para la entrega a sus clientes de repuestos de maquinaria entregada a esos mismos clientes si, además, mantiene o repara esa maquinaria, ya que ello va más allá de la pura entrega mencionada en el apartado *a*) del párrafo 4. Como esas organizaciones de posventa desempeñan una parte esencial y significativa de los servicios de una empresa en relación con sus clientes, sus actividades no son simplemente auxiliares. El apartado *e*) se aplica únicamente si la actividad del local fijo de negocios se limita a una tarea preparatoria o auxiliar. No es este el caso de cuando, por ejemplo, el local fijo de negocios no solo brinda información, sino que también entrega planos, etcétera, preparados especialmente en beneficio de un cliente en particular. Tampoco lo sería un establecimiento de investigaciones que se dedicara también a la manufactura.

26. Además, el apartado *e*) determina claramente que las actividades del local fijo de negocios deben realizarse para la empresa. Un local fijo de negocios que preste servicios no solo a su empresa sino también, directamente, a otras empresas, por ejemplo a otras sociedades de un gru-

po al que pertenezca la sociedad propietaria del local fijo, no quedará comprendido en el apartado e).

26.1. Otro ejemplo es el de instalaciones como cables, gasoductos u oleoductos que atraviesan el territorio de un país. Además de que el hecho de que los ingresos que el propietario u operador de esas instalaciones pueda obtener por su uso por otras empresas está contemplado en el artículo 6, en donde constituyen bienes inmuebles con arreglo al párrafo 2 del artículo 6, se puede plantear el interrogante de si se aplica a ellas el párrafo 4. Cuando esas instalaciones se utilizan para el transporte de bienes que pertenecen a otras empresas, no resulta aplicable el apartado a), que se limita a la entrega de bienes o mercancías que pertenecen a la empresa que usa las instalaciones, ya que se refiere al propietario u operador de esas instalaciones. Tampoco resulta aplicable el apartado e), ya que se refiere a esa empresa, habida cuenta de que los cables, gasoductos u oleoductos no se utilizan únicamente para la empresa y su uso no tiene naturaleza preparatoria o auxiliar, en razón del carácter de las actividades de esa empresa. Sin embargo, la situación es diferente cuando una empresa es propietaria u operadora de cables, gasoductos u oleoductos que atraviesan el territorio de un país únicamente para transportar sus propios bienes y ese transporte es meramente incidental a las actividades de la empresa, por ejemplo, el caso de una refinería de petróleo que es también propietaria u operadora de un oleoducto que atraviesa el territorio de un país únicamente para transportar su propio petróleo hasta una refinería ubicada en otro país. En tal caso se aplicaría el apartado a) [...].

27. Como ya se mencionó en el párrafo 21 *supra*, la idea del párrafo 4 es establecer excepciones a la definición general del párrafo 1 respecto de locales fijos de negocios que se dedican a actividades de naturaleza preparatoria o auxiliar. En consecuencia, con arreglo al apartado f) del párrafo 4, el hecho de que un local fijo de negocios combine algunas de las actividades mencionadas en los apartados a) a e) del párrafo 4 no significa en sí mismo que exista un establecimiento permanente. Mientras que la actividad combinada que se realice en tal local fijo de negocios sea meramente preparatoria o auxiliar, no se considerará que existe un establecimiento permanente. Esas combinaciones no deben examinarse con criterios rígidos, sino que deben considerarse a la luz de las circunstancias de cada caso. El criterio de “naturaleza preparatoria o auxiliar” debe interpretarse en la forma prevista para el mismo criterio del apartado e) (véanse los párrs. 24 y 25 *supra*). Los Estados que deseen permitir cualquiera de las combinaciones mencionadas en los apartados a) a e), sin tener en cuenta si se satisface o no el criterio de la naturaleza preparatoria

o auxiliar de ese tipo de combinación, están en libertad de hacerlo suprimiendo en el apartado *f*) la expresión “siempre que la actividad general del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar”.

27.1. El apartado *f*) carece de importancia en el caso en que una empresa mantiene varios locales fijos de negocios, en el sentido de los apartados *a*) a *e*), siempre que estén separados uno del otro, ya sea desde el punto de vista geográfico u orgánico, ya que en tal caso cada local de negocios tiene que examinarse por separado y aisladamente para decidir si existe un establecimiento permanente. Los locales de negocios no están “separados desde el punto de vista orgánico” cuando cada uno de ellos desempeña en el Estado contratante funciones complementarias, como recibir o almacenar mercancías en un local, distribuir esas mercancías por conducto de otro, etcétera. Una empresa no puede fragmentar una operación comercial cohesiva en varias pequeñas operaciones para poder argumentar que cada una de ellas es simplemente una actividad preparatoria o auxiliar.

28. No puede considerarse que los locales fijos de negocios que se mencionan en el párrafo 4 son establecimientos permanentes si sus actividades se limitan a las funciones que son el requisito previo para asumir que el local fijo de negocios no es un establecimiento permanente. Ello ocurrirá incluso si los contratos necesarios para establecer y llevar a cabo las operaciones comerciales son concertados por las personas mismas que están a cargo de los locales de negocios. Los empleados de un local de negocios, en el sentido del párrafo 4, que están autorizados a concertar ese tipo de contratos no deben ser considerados representantes en el sentido del párrafo 5. Un ejemplo sería el del administrador de una institución de investigaciones para la cual está autorizado a concertar los contratos necesarios para el mantenimiento de la institución y que ejerce esa autoridad en el marco de las funciones de la institución. Sin embargo, existe un establecimiento permanente si los locales fijos de negocios que ejercen cualquiera de las funciones enumeradas en el párrafo 4 lo hacen no solo en nombre de la empresa a la que pertenece, sino también en nombre de otras empresas. Por ejemplo, si una agencia de publicidad mantenida por una empresa también realiza actividades publicitarias para otras empresas, sería considerada un establecimiento permanente de la empresa que la mantiene.

29. Si se considera que un local fijo de negocios con arreglo al párrafo 4 no es establecimiento permanente, esta excepción también se aplica a la disposición de los bienes muebles que sean parte de los bienes comercia-

les del local de negocios a la terminación de las actividades de la empresa en ese local (cfr. párr. 11 *supra* y párr. 2 del art. 13). Por ejemplo, como la exposición de mercancías está exceptuada con arreglo a los apartados *a*) y *b*), la venta de mercancías a la terminación de una feria comercial o convención está incluida en esta excepción. Por supuesto, la excepción no se aplica a la venta de mercancías que no se hubieran expuesto en la feria comercial o convención.

30. Un local fijo de negocios utilizado tanto para actividades de carácter excepcional (párr. 4) como para otras actividades sería considerado establecimiento permanente único y sujeto a tributación en relación con ambos tipos de actividad. Por ejemplo, ese sería el caso en que un almacén abierto para la entrega de mercancías se dedicara también a la venta.

19. El apartado *f*) se incorporó al párrafo 4 del artículo 5 en 1999. Está basado en la Convención modelo de la OCDE y establece que “el mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a una combinación de las actividades mencionadas en los apartados *a*) a *e*)” no es un establecimiento permanente “siempre que la actividad del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar”.

20. Como se ha señalado antes, la Convención modelo de las Naciones Unidas, a diferencia de la Convención modelo de la OCDE, no hace referencia a la “entrega” en los apartados *a*) o *b*). La cuestión de si el uso de las instalaciones para la “entrega de mercancías” da lugar a la existencia de un establecimiento permanente se ha debatido extensamente. Un estudio hecho en 1997 reveló que casi el 75% de los acuerdos fiscales de países en desarrollo *incluía* la “entrega de mercancías” en la lista de excepciones de los apartados *a*) y *b*) del párrafo 4. Sin embargo, algunos países consideran que la omisión de la expresión en la Convención modelo de las Naciones Unidas es una gran desviación del modelo de la OCDE. Consideran que el almacenamiento de mercancías para facilitar su pronta entrega facilita las ventas del producto y, en consecuencia, la obtención de ganancias en el país anfitrión.

21. Al examinar la Convención modelo de las Naciones Unidas, el Comité mantiene la distinción actual entre los dos modelos, pero señala que, aun cuando se considere que la entrega de mercancías da lugar a que exista un establecimiento permanente, quizá se puedan atribuir muy pocos ingresos a esa actividad. Es posible que las autoridades tributarias graven en demasía los ingresos dimanados de esa actividad si no examinan esa cuestión cuidadosamente, lo que daría lugar a litigios prolongados y a una aplicación no uniforme de los acuerdos fiscales. En consecuencia, aun cuando en la Convención modelo de las Naciones Unidas está ausente la referencia a “entrega”, quizá los países deseen considerar ambos puntos de vista cuando concierten acuerdos

fiscales bilaterales, a los fines de determinar los resultados prácticos de utilizar cualquiera de esos criterios.

Párrafo 5

22. Se acepta en general que si una persona actúa en un Estado para una empresa de manera tal que ajusta estrechamente la actividad de la empresa a la vida económica de ese Estado, se debe considerar que dicha empresa cuenta con un establecimiento permanente en ese Estado, incluso si no cuenta con un local fijo de negocios en ese Estado con arreglo al párrafo 1. A esa conclusión se llega por conducto del párrafo 5, que considera que existe un establecimiento permanente si la persona es un representante dependiente que, en nombre de la empresa, realiza alguna de las actividades estipuladas en los apartados *a)* o *b)*. El apartado *a)* está basado en la Convención modelo de la OCDE y parte de la base de que si una persona con autoridad para concertar contratos en nombre de la empresa crea para esa empresa una asociación suficientemente estrecha con un Estado, corresponde considerar que dicha empresa cuenta allí con un establecimiento permanente. La condición establecida en el apartado *b)*, relativa al mantenimiento de existencias de mercaderías, se examina *infra*.

23. En cuanto al apartado *a)*, se considera que un representante dependiente es la causa de que exista un “establecimiento permanente” únicamente si su autoridad se utiliza repetidamente y no solo en casos aislados. En los comentarios de la OCDE se observa además:

32.1. Asimismo, la frase “poderes para concertar contratos en nombre de la empresa” no limita la aplicación del párrafo a un representante que suscribe contratos literalmente en nombre de la empresa; el párrafo se aplica igualmente a un representante que suscribe contratos vinculantes para la empresa aun cuando esos contratos no estén en realidad a nombre de la empresa. La falta de una participación activa de una empresa en las transacciones puede ser un indicio del otorgamiento de poderes a un representante. Por ejemplo, puede considerarse que un representante tiene poderes reales para concertar contratos cuando solicita y recibe (pero no ultima formalmente) órdenes que se envían directamente a un depósito desde el cual se entregan las mercancías y en donde la empresa extranjera de manera rutinaria aprueba las transacciones.

33. Los poderes para concertar contratos deben referirse a los contratos relativos a operaciones que constituyen la actividad propia de la empresa. Por ejemplo, sería irrelevante que la persona tuviera poderes para contratar empleados para la empresa y prestar asistencia a las actividades de esa persona para la empresa, o que la persona estuviera autorizada para concertar, en nombre de la empresa, contratos similares relativos única-

mente a operaciones internas. Además, los poderes tienen que ejercerse habitualmente en el otro Estado; si esto es lo que ocurre, deberá determinarse sobre la base de la realidad comercial de la situación. Puede decirse que una persona que está autorizada a negociar todos los elementos y detalles de un contrato de manera vinculante para la empresa ejerce esa autoridad “en ese Estado”, aun si el contrato lo firma otra persona en el Estado en que está situada la empresa, o si no se han dado formalmente a la primera persona poderes de representación. Sin embargo, el simple hecho de que una persona haya asistido en un Estado a una negociación, o incluso participado en ella, entre una empresa y un cliente, no será por sí mismo suficiente para concluir que la persona ha ejercido en ese Estado poderes para concertar contratos a nombre de la empresa. El hecho de que la persona haya asistido a esas negociaciones, o incluso participado en ellas, podrá sin embargo ser un factor pertinente para determinar las funciones exactas que desempeña esa persona en nombre de la empresa. Habida cuenta de que, en virtud de lo establecido en el párrafo 4, se considera que el mantenimiento de un local fijo de negocios a los fines exclusivos enumerados en ese párrafo no constituye un establecimiento permanente, la persona cuyas actividades están restringidas a esos fines tampoco crea un establecimiento permanente.

33.1 La exigencia de que el representante debe ejercer “habitualmente” poderes para concertar contratos refleja el principio subyacente del artículo 5 de que la presencia que una empresa mantiene en un Estado contratante debe ser más que simplemente transitoria si se quiere considerar que la empresa mantiene un establecimiento permanente y, en consecuencia, una presencia gravable en ese Estado. La amplitud y frecuencia de la actividad necesarias para concluir que el representante “ejerce habitualmente” los poderes para concertar contratos dependerán de la naturaleza de los contratos y de la actividad comercial del principal. No es posible establecer una prueba precisa para determinar la frecuencia. Sin embargo, los mismos tipos de factores que se consideran en el párrafo 6 serán pertinentes para hacer esa determinación.

24. La opinión del Comité es que cuando en el párrafo 33 de los comentarios de la OCDE *supra* se hace referencia a “[una] persona autorizada a negociar todos los elementos y detalles de un contrato”, se debe considerar que ello incluye a la persona que ha negociado todos los elementos esenciales del contrato, con independencia de que la participación de esa persona en las negociaciones se extienda o no a otros aspectos no esenciales.

25. Con la adición del apartado *b)* del párrafo 5, relativo al mantenimiento de existencias de mercancías, este párrafo tiene un alcance más amplio que el

párrafo 5 de la Convención modelo de la OCDE. Algunos países consideran que una formulación estricta podría alentar a un representante que de hecho es dependiente a presentarse como si actuara en nombre propio.

26. El anterior Grupo de Expertos entendió que el apartado *b)* del párrafo 5 debía interpretarse de manera tal que si todas las actividades relacionadas con las ventas se realizan fuera del país anfitrión y que únicamente la entrega, a cargo de un representante, tiene lugar allí, la situación no entrañaría la creación de un establecimiento permanente²⁶. Sin embargo, el anterior Grupo de Expertos señaló que, si las actividades relacionadas con las ventas (por ejemplo, publicidad o promoción) también se realizan en ese Estado a nombre del residente (ya sea o no a cargo de la empresa misma o de sus representantes dependientes) y han contribuido a la venta de esos bienes y mercancías, podría existir un establecimiento permanente²⁷.

Párrafo 6

27. Este párrafo de la Convención modelo de las Naciones Unidas no se corresponde con disposición alguna del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE, y se incluye para abordar algunos aspectos de las empresas de seguros. Sin embargo, en la Convención modelo de la OCDE se examina la posibilidad de incluir en los acuerdos fiscales bilaterales una disposición de esa naturaleza, en los términos siguientes:

39. Según la definición del término “establecimiento permanente”, se puede gravar a una empresa de seguros de un Estado en el otro Estado por concepto de sus actividades de seguro si tiene un local fijo de negocios en el sentido del párrafo 1 o si realiza actividades comerciales por conducto de una persona en el sentido del párrafo 5. Como en ocasiones los agentes de las empresas de seguros extranjeras no satisfacen ninguno de los requisitos mencionados precedentemente, es concebible que esas empresas realicen operaciones comerciales en gran escala en un Estado sin que las ganancias provenientes de esa actividad sean gravadas en ese Estado. Para evitar esa posibilidad, varias convenciones concertadas por países miembros de la OCDE incluyen una disposición que establece que se considera que las empresas de seguros de un Estado tienen un establecimiento permanente en el otro Estado si cobran primas en ese otro Estado por conducto de un agente establecido allí —distinto de un agente que ya constituya un establecimiento permanente con arreglo al párrafo 5— o que por conducto de dicho agente asegure riesgos que se produzcan en

²⁶ Véase el párrafo 25 del comentario al artículo 5 de la versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas de 1999.

²⁷ *Ibidem*.

ese territorio. La decisión de si en una convención se debe incluir o no una disposición de este tipo dependerá de la situación fáctica y jurídica existente en los Estados contratantes del caso. En consecuencia, a menudo no se contemplará la inclusión de una disposición de esta naturaleza. A resultas de ello, no parece aconsejable incluir en la Convención modelo una disposición de este tipo.

28. El párrafo 6 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, que logra el objetivo mencionado precedentemente, resulta necesario porque en general los agentes de seguros no tienen autoridad para concertar contratos; en consecuencia, no se reunirían los requisitos establecidos en el apartado *a)* del párrafo 5. Sin embargo, si un agente de seguros es independiente, los beneficios obtenidos por la empresa de seguros atribuibles a las actividades del agente no son gravables en el Estado de la fuente porque se cumplirían las disposiciones del párrafo 7 del artículo 5 y se consideraría que la empresa no tiene un establecimiento permanente.

29. Sin embargo, algunos países consideran que la disposición se debe ampliar para permitir el gravamen aun cuando la representación esté a cargo de un agente independiente. Adoptan ese criterio debido a la naturaleza del negocio de los seguros, al hecho de que los riesgos se localizan en el país que reclama la jurisdicción impositiva y a la facilidad con que algunas personas, trabajando a tiempo parcial, representan a compañías de seguros “a título independiente”, lo que hace difícil distinguir entre agentes de seguros dependientes e independientes. Otros países consideran que no hay razón para tratar a las empresas de seguros de modo diferente a actividades como la venta de bienes tangibles. También señalan la dificultad de determinar el monto total de las actividades realizadas cuando los seguros están a cargo de varios agentes independientes en el mismo país. Habida cuenta de esa diferencia de criterios, el trato reservado a los agentes independientes se decide en negociaciones bilaterales, que pueden tener en cuenta los métodos utilizados para la venta de los seguros y otras características del sector de los seguros en los países pertinentes.

Párrafo 7

30. La primera oración de este párrafo reproduce el párrafo 6 del artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE, con muy ligeras diferencias de redacción. Las partes pertinentes del texto del comentario sobre la Convención modelo de la OCDE son las siguientes:

36. Cuando una empresa de un Estado contratante celebre operaciones comerciales por mediación de un corredor, representante general a comisión o cualquier otro representante de carácter independiente, no

podrá ser gravada en el otro Estado contratante por esas operaciones si el representante actúa en el desempeño ordinario de sus actividades [...] Aunque es lógico que esa persona, que representa a una empresa distinta, no puede constituir un establecimiento permanente de la empresa extranjera, se ha introducido en el artículo el párrafo [7] por razones de claridad y precisión.

37. Una *persona* solo quedará comprendida en el alcance del párrafo [7], es decir, no constituirá un establecimiento permanente de la empresa en cuyo nombre actúa, únicamente si:

- a) Es independiente de la empresa, tanto jurídica como económicamente, y
- b) Interviene en el desempeño ordinario sus actividades cuando actúa en nombre de la empresa.

38. El hecho de que una persona sea independiente de la empresa a la que representa depende de la amplitud de las obligaciones que esa persona tiene en relación con la empresa. Cuando las actividades comerciales que la persona realiza para la empresa están sujetas a instrucciones detalladas o a un amplio control por parte de la empresa, no puede considerarse que la persona sea independiente de la empresa. Otro criterio importante es si el riesgo empresarial recae sobre la persona o sobre la empresa representada por ella.

38.1. En cuanto a la prueba de la dependencia jurídica, cabe observar que el control que una sociedad principal ejerce sobre su filial en su condición de accionista no es pertinente para considerar la dependencia o no de la filial en su condición de representante de la sociedad principal. Ello se adecua a la norma del párrafo 7 del artículo 5. Pero, como se indica en el párrafo 41 de los comentarios, se podrá considerar que la filial es un representante dependiente de la sociedad principal aplicando la misma prueba que se aplica a las empresas que no tienen relación alguna con la sociedad principal.

38.2. Para determinar si un representante debe considerarse independiente habrá que tener en cuenta las consideraciones siguientes.

38.3. Normalmente, un representante independiente es responsable ante su sociedad principal por los resultados de su labor, pero no está sujeto a un control importante respecto de la manera en que se lleva a cabo la labor. No recibe instrucciones detalladas del principal respecto de la conducción de la labor. El hecho de que el principal confía en las habilidades y los conocimientos especiales del representante es una muestra de independencia.

38.4. Las limitaciones establecidas en la escala de las actividades comerciales que puede realizar el representante delimitan claramente la autonomía de este. Sin embargo, esas limitaciones no son pertinentes para determinar la dependencia, determinación que se hace teniendo en cuenta la medida en que el representante tiene libertad en la conducción de las actividades comerciales que realiza en nombre del principal de acuerdo con las facultades conferidas por el acuerdo.

38.5. Quizá sea una característica del funcionamiento de un acuerdo que el representante aporte información sustantiva al principal en relación con las actividades comerciales realizadas con arreglo al acuerdo. Por sí mismo, ello no es un criterio suficiente para determinar si el agente es dependiente, a menos que la información se aporte en el curso de la búsqueda de aprobación por parte del principal sobre la manera en que habrán de conducirse las operaciones comerciales. El suministro de información cuyo objetivo es simplemente asegurar el funcionamiento adecuado del acuerdo y la continuidad de las buenas relaciones con el principal no es un signo de dependencia.

38.6. Otro factor que debe examinarse para determinar el carácter independiente es el número de principales de que se ocupa el representante. Es menos probable que tenga carácter independiente si las actividades del representante se realizan en su totalidad o casi completamente en nombre de una sola empresa todo el tiempo que duren las operaciones o durante un largo período de tiempo. Sin embargo, ese hecho por sí solo no es decisivo. Se deben tener en cuenta todos los hechos y circunstancias para determinar si las actividades del representante constituyen una actividad comercial autónoma a su cargo, en la que soporta los riesgos y es recompensado por el uso de sus habilidades y capacidades empresariales. Cuando un representante actúa en nombre de varios principales en el curso ordinario de sus operaciones comerciales y ninguno de ellos es predominante en cuanto a las operaciones realizadas por el representante, quizá exista una dependencia jurídica si los principales se ponen de acuerdo para controlar la conducta del representante en el curso de las actividades que realiza a nombre de estos.

38.7. No se puede decir que una persona actúa en el curso ordinario de sus propias actividades si, en lugar de la empresa, esa persona realiza actividades que, desde el punto de vista económico, corresponden a la esfera de la empresa más que a las de sus propias operaciones comerciales. Por ejemplo, si un representante a comisión no solo vende en su propio nombre las mercancías de la empresa sino que también actúa habitualmente, en relación con esa empresa, como representante permanente con

poderes para concertar contratos, se considerará que, respecto de esa actividad particular, es un representante permanente del establecimiento, ya que al actuar de esa manera lo hace fuera del curso ordinario de su propia actividad comercial (a saber, la de representante a comisión), a menos que sus actividades se limiten a las mencionadas al final del párrafo 5.

38.8. Para decidir si una actividad en particular recae o no fuera del curso ordinario de las actividades de un representante, se deben examinar las actividades comerciales que el representante lleva a cabo normalmente en su condición de corredor, representante a comisión u otro tipo de representante independiente, más que las demás actividades comerciales realizadas por ese representante. Si bien la comparación se debe hacer normalmente con las actividades comerciales consuetudinarias del representante, en ciertas circunstancias quizá se puedan usar otras pruebas complementarias, de manera concurrente o alternativa, por ejemplo, cuando las actividades del representante no guardan relación con una actividad común.

31. En la edición de 1980 de la Convención modelo de las Naciones Unidas²⁸, el texto de la segunda oración del párrafo 7 era el siguiente: “No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo”.

32. Posteriormente se reconoció que ese texto había dado lugar a situaciones anómalas. La preocupación era que, si el número de empresas para las cuales trabaja el representante independiente se redujera a una, sin más examen el representante sería considerado dependiente. En consecuencia, en la revisión del modelo hecha en 1999 la redacción se modificó de la manera siguiente:

No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, dicho representante no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

33. Queda en claro en la versión revisada que el criterio esencial para considerar *automáticamente* que un representante no es un “representante independiente” es que no haya una cierta autonomía en la relación. El simple hecho de que el número de empresas en nombre de las cuales actúa el representante

²⁸ Publicación de las Naciones Unidas (ST/ESA/102). No. de venta: E.80.XVI.3.

independiente se haya reducido a uno no cambia por sí solo su condición de independiente a dependiente, aunque quizá sea un indicio de que ese representante carece de independencia.

Párrafo 8

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

40. Se acepta en general que la existencia de una sociedad filial no implica necesariamente que esta sea un establecimiento permanente de la sociedad principal. Ello se deduce del principio de que, a los fines tributarios, tal sociedad filial constituye una entidad jurídica independiente. Incluso el hecho de que las actividades comerciales realizadas por la sociedad filial estén administradas por la sociedad principal no entraña que la sociedad filial sea un establecimiento permanente de la sociedad principal.

41. Sin embargo, se puede considerar que, con arreglo a las normas establecidas en los párrafos 1 o 5 del artículo, la sociedad principal tiene un establecimiento permanente en un Estado en que la filial tiene un local de negocios. En consecuencia, todo espacio o instalación perteneciente a la filial que esté a disposición de la sociedad principal [...] y que constituya un local fijo de negocios a través del cual la sociedad principal realiza sus propias operaciones constituirá un establecimiento permanente de la sociedad principal con arreglo al párrafo 1, y con sujeción a lo establecido en los párrafos 3 y 4 del artículo (véase, por ejemplo, el ejemplo que figura en el párr. 4.3 *supra*). También con arreglo al párrafo 5 se considerará que la sociedad principal tiene un establecimiento permanente en un Estado respecto de toda actividad que su filial realice para ella si esa filial tiene y ejerce habitualmente en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la sociedad principal [...], a menos que esas actividades se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 del artículo, o a menos que la filial actúe en el curso ordinario de sus operaciones como representante independiente, a lo cual se aplica el párrafo 6 del artículo.

41.1. El mismo principio se aplica a toda empresa que forme parte de un grupo multinacional, de modo tal que se pueda considerar que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado en donde tiene a su disposición [...] y utiliza instalaciones que pertenecen a otra empresa del grupo, o si se considera que la primera empresa tiene un establecimiento permanente con arreglo al párrafo 5 del artículo [...]. Sin embargo, la determinación de la existencia de un establecimiento permanente con arreglo a las normas de los párrafos 1 o 5 del artículo se debe hacer

separadamente para cada empresa del grupo. En consecuencia, la existencia en un Estado de un establecimiento permanente de una empresa del grupo no tendrá pertinencia alguna respecto de si otra empresa del grupo tiene un establecimiento permanente en ese Estado.

35. El Comité observa que la determinación de si existe o no un establecimiento permanente con carácter independiente puede dar lugar a que se concierten arreglos abusivos. Según la legislación interna de los Estados, quizá existan salvaguardias contra estructuras puramente artificiales mediante la aplicación de una norma según la cual el fondo es más importante que la forma. En los comentarios a la Convención modelo de la OCDE también se señala lo siguiente:

42. Si bien las instalaciones pertenecientes a una empresa que es miembro de un grupo multinacional se pueden poner a disposición de otra empresa del grupo y, con sujeción a las demás condiciones del artículo 5, pueden constituir un establecimiento permanente de esa otra empresa si las actividades de esa otra empresa se llevan a cabo por conducto de ese lugar, es importante distinguir ese caso de la situación frecuente en que una empresa que es miembro de un grupo multinacional presta servicios (por ejemplo, servicios de gestión) a otra empresa del grupo como parte de sus propias actividades que se realizan en instalaciones que no son las de esa otra empresa y utilizando su propio personal. En tal caso, el lugar en donde se prestan esos servicios no está a disposición de esa otra empresa y allí no se realizan actividades de dicha empresa. En consecuencia, no se puede considerar que ese lugar sea un establecimiento permanente de la empresa a la que se prestan los servicios. En realidad, el hecho de que las actividades propias de una empresa en un lugar determinado puedan aportar un beneficio económico a las actividades de otra empresa no significa que esta última realice sus actividades en ese lugar: claramente, una empresa que simplemente adquiere artículos producidos o recibe servicios prestados por otra empresa en un país diferente no tendrá un establecimiento permanente a raíz de ello, aun cuando pueda beneficiarse con la adquisición de esos artículos o la prestación de esos servicios.

36. Los comentarios de la Convención modelo de la OCDE se han enmendado a fin de incluir la sección siguiente sobre “comercio electrónico”:

Comercio electrónico

42.1. Se ha debatido si el simple uso en el comercio electrónico de equipo informático en un país puede considerarse un establecimiento permanente. La cuestión plantea varios interrogantes en relación con las disposiciones del artículo.

42.2. Si bien el lugar en donde funciona el equipo automatizado de una empresa puede constituir un establecimiento permanente en el país en donde está ubicado (véase *infra*), hay que hacer una distinción entre el equipo informático, que se puede instalar en un lugar de manera que constituya un establecimiento permanente en ciertas circunstancias, y los datos y los programas informáticos utilizados o almacenados en ese equipo. Por ejemplo, un sitio web de la Internet, que es una combinación de programas y datos electrónicos, no constituye por sí mismo un bien tangible. En consecuencia, no tiene una ubicación que pueda constituir un “centro de negocios”, ya que no hay “instalaciones como locales o, en ciertos casos, maquinaria o equipo” (véase el párr. 2 *supra*) en lo que respecta a los programas informáticos y los datos integrantes de ese sitio web. Por otra parte, el servidor en donde se almacena el sitio web y a través del cual resulta accesible es un equipo que tiene una ubicación física y, en consecuencia, ese lugar puede constituir un “local fijo de negocios” de la empresa que opera el servidor.

42.3. La distinción entre un sitio web y el servidor en donde se almacena y utiliza el sitio web es importante, ya que la empresa que opera el servidor puede ser distinta de la que realiza actividades a través del sitio web. Por ejemplo, en muchos casos el sitio web a través del cual una empresa realiza sus actividades se aloja en el servidor de un proveedor de servicios de Internet. Aunque las tarifas que se pagan al proveedor según ese tipo de arreglos quizás se basen en el espacio de disco utilizado para almacenar los programas y los datos necesarios por el sitio web, esos contratos no suelen implicar que el servidor y el lugar estén a disposición de la empresa (véase el párrafo 4 *supra*), ni siquiera cuando la empresa haya podido determinar que el sitio web debe localizarse en un servidor en particular en un lugar en particular. En tal caso, la empresa ni siquiera tiene una presencia física en ese lugar, ya que el sitio web no es tangible. En tales circunstancias, no se puede considerar que la empresa haya adquirido un local de negocios en virtud de ese contrato de alojamiento del sitio web. Sin embargo, si la empresa que realiza actividades comerciales a través de un sitio web tiene el servidor a su propia disposición, por ejemplo si es su propietaria (o locataria) y tiene a su cargo el funcionamiento del servidor en el cual se almacena y utiliza el sitio web, el lugar en donde está ubicado el servidor podrá constituir un establecimiento permanente de la empresa si se satisfacen otros requisitos del artículo.

42.4. El equipo informático ubicado en un lugar determinado solo constituirá un establecimiento permanente si satisface el requisito de estar fijo. En el caso de un servidor, lo importante no es si el servidor se puede trasladar o no, sino el hecho de que haya trasladado o no. A fin de

constituir un local fijo de negocios, será necesario que el servidor esté ubicado en un determinado lugar el tiempo suficiente para que pueda considerarse como fijo en el sentido del párrafo 1.

42.5. Otra cuestión es si se puede decir que las actividades de una empresa se realizan total o parcialmente en un lugar en donde la empresa tiene equipo a su disposición, por ejemplo, como un servidor. La cuestión de si las actividades de una empresa se realizan total o parcialmente por conducto de dicho equipo debe examinarse caso por caso, teniendo en cuenta si se puede decir que, debido a ese equipo, la empresa tiene instalaciones a su disposición en donde se llevan a cabo las funciones comerciales de la empresa.

42.6. Cuando una empresa opera equipo informático en un lugar en particular, quizá exista un establecimiento permanente aun cuando no sea necesario que para el funcionamiento del equipo haya personal que se encargue de su funcionamiento. La presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa realiza sus actividades total o parcialmente en un lugar cuando de hecho no se necesita que haya personal en ese lugar para realizar las actividades comerciales. Esa conclusión se aplica al comercio electrónico en la misma medida que a otras actividades en las que el equipo funciona automáticamente; por ejemplo, equipo de bombeo automático utilizado en la explotación de los recursos naturales.

42.7. Otra cuestión se relaciona con el hecho de que se considera que no existe un establecimiento permanente cuando las operaciones de comercio electrónico realizadas por conducto del equipo informático ubicado en un lugar determinado de un país se limitan a las actividades preparatorias o auxiliares previstas en el párrafo 4. La cuestión de si las actividades en particular realizadas en ese lugar están contempladas en el párrafo 4 debe examinarse caso por caso, teniendo en cuenta las distintas funciones que desempeñe la empresa por conducto de ese equipo. Como ejemplos de actividades que generalmente se consideran de carácter preparatorio o auxiliares cabe mencionar:

- Establecer un enlace de comunicaciones, similar a una línea telefónica, entre proveedores y clientes;
- Publicidad de bienes o servicios;
- Retransmisión de información a través de un servidor “espejo” con fines de seguridad y eficiencia;
- Reunión de datos de mercado para la empresa;
- Suministro de información.

42.8. Sin embargo, cuando esas funciones son en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades comerciales de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de la empresa se realizan por conducto del equipo informático, estas irían más allá de las actividades contempladas en el párrafo 4 y, si el equipo constituye un local fijo de negocios de la empresa (según se examina en los párrs. 42.2 a 42.6 *supra*), existiría entonces un establecimiento permanente.

42.9. Es claro que lo que constituye una función básica de una empresa en particular depende de la naturaleza de las actividades comerciales de dicha empresa. Por ejemplo, algunos proveedores de servicios de Internet se encargan de operar sus propios servidores que alojan sitios web u otras aplicaciones para otras empresas. Para esos proveedores, la operación de sus servidores a fin de prestar servicios a los clientes constituye una parte esencial de su actividad comercial, y no puede considerarse como preparatoria o auxiliar. Un ejemplo diferente es el de una empresa (que a veces recibe en inglés el nombre de *e-tailer*) que se dedica a la venta de productos por Internet. En ese caso la empresa no se dedica a operar servidores, y el simple hecho de que quizá lo haga en un lugar determinado no basta para concluir que las actividades realizadas en ese lugar sean algo más que preparatorias y auxiliares. Lo que corresponde hacer en esos casos es examinar la naturaleza de las actividades realizadas en ese lugar a la luz de las actividades a que se dedica la empresa. Si esas actividades son simplemente preparatorias o auxiliares a las actividades de venta de productos en Internet (por ejemplo, el lugar se utiliza para operar un servidor que aloja un sitio web que, como ocurre a menudo, es utilizado exclusivamente para publicidad, exhibir un catálogo de productos o suministrar información a los posibles clientes), se aplicará el párrafo 4 y el lugar no constituirá un establecimiento permanente. Sin embargo, si las funciones típicas relacionadas con la venta se realizan en ese lugar (por ejemplo, la concertación del contrato con el cliente, la tramitación de los pagos y la entrega de los productos se realizan automáticamente por conducto del equipo allí ubicado), no puede considerarse que esas actividades sean simplemente preparatorias o auxiliares.

42.10. Una última cuestión es si el párrafo 5 puede aplicarse para considerar que un proveedor de servicios de Internet constituye un establecimiento permanente. Como ya se señaló, es común que esos proveedores presten el servicio de alojar en sus propios servidores los sitios web de otras empresas. Entonces quizá se plantee el interrogante de si se puede aplicar el párrafo 5 para considerar que dichos proveedores constituyen un establecimiento permanente de las empresas que realizan actividades de comercio electrónico por conducto de sitios web operados a través de

servidores que son de propiedad de esos proveedores, que también se encargan de su funcionamiento. Si bien ello podría ocurrir en circunstancias muy inusuales, en general no se aplicará el párrafo 5, bien porque los proveedores de servicios de Internet no son un representante de la empresa a la que pertenecen los sitios web, ya que esos proveedores no tienen poderes para concertar contratos en nombre de esas empresas y normalmente no concertarán ese tipo de contratos, o bien porque son representantes independientes que actúan en el curso ordinario de sus negocios, como lo demuestra el hecho de que alojan los sitios web de muchas empresas diferentes. Es también claro que, como el sitio web a través del cual una empresa realiza sus actividades comerciales no es en sí mismo una “persona”, según se define en el artículo 3, no se puede aplicar el párrafo 5 para considerar que existe un establecimiento permanente en virtud de que el sitio web es un representante de la empresa a los fines de ese párrafo.

37. El Comité de Expertos observa que en el párrafo 42.3 de los comentarios de la OCDE se establece una distinción entre un contrato concertado con un proveedor de servicios de Internet y uno en que se pone a disposición de la empresa un local de negocios. A ese respecto, el Comité reconoce que quizá algunas empresas tratarán de evitar la creación de un establecimiento permanente manipulando las cláusulas contractuales cuando las circunstancias justificarían concluir que existe un establecimiento permanente. Frente a esos abusos se pueden aplicar las normas legislativas o judiciales para prevenir la evitación.

Comentarios al Capítulo III

TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS

Artículo 6

INGRESOS PROCEDENTES DE BIENES INMUEBLES

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 6 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 6 de la Convención modelo de la OCDE, salvo las palabras “y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios personales independientes”, que aparece al final del párrafo 4 de la Convención modelo de las Naciones Unidas. Dichas palabras se incluyen en la Convención modelo de las Naciones Unidas como consecuencia de la retención del artículo 14, relativo a los servicios personales por cuenta propia.

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

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

4. Se señaló que en algunos países una persona podía recibir ingresos (por lo común, ingresos en concepto de alquileres) derivados de bienes raíces cuando dicha persona, en lugar de ser propietaria directa del bien inmueble, tuviera acciones en una compañía propietaria del bien inmueble y que la propiedad

de dichas acciones le diera derecho al uso o disfrute del bien raíz. Los Estados contratantes pueden ampliar el ámbito del artículo a fin de incluir el ingreso presunto de ese uso o disfrute. También pueden ampliar el ámbito del artículo 22 para que las acciones de esas compañías se puedan gravar en la fuente.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 6

Párrafo 1

5. Este párrafo concede el derecho de gravar los ingresos por concepto de bienes raíces (incluidos los ingresos procedentes de la agricultura o la silvicultura) al país fuente, es decir, el Estado en que esté situado el bien de que se trate. Como dice el comentario a la Convención modelo de la OCDE, esta disposición se basa en “el hecho de que siempre hay una relación económica muy estrecha entre la fuente de ese ingreso y el país fuente”²⁹.

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

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

Párrafo 2

7. La definición de “bienes inmuebles” contenida en este párrafo, según la cual esa expresión tendrá el sentido que corresponda con arreglo a la legislación del Estado contratante en que estén situados los bienes, tiene por objeto ayudar a evitar dificultades de interpretación al determinar si un activo o un derecho deben considerarse o no como bienes inmuebles. Además, el párrafo enumera algunos activos y derechos que, en todo caso, se considerarán comprendidos en la expresión. En cambio, el párrafo dispone que los buques, embarcaciones y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles. La cuestión de los intereses procedentes de deudas garantizadas con bienes inmuebles se no aborda en el artículo 6, sino en el artículo 11, Intereses.

²⁹ Párrafo 1 del comentario de la OCDE al artículo 6.

Párrafo 3

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

Párrafo 4

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

4. [...] el derecho de imposición del país fuente tiene prioridad sobre el del otro Estado y se aplica también cuando, en el caso de una empresa, los ingresos se obtienen solo indirectamente de bienes inmuebles. Esto no impide que los ingresos procedentes de bienes inmuebles, cuando se obtengan por medio de un establecimiento permanente, sean considerados como ingresos de una empresa, pero garantiza que esos ingresos de bienes inmuebles serán gravados en el Estado en que estén situados los bienes también en el caso de que esos bienes no sean parte de un establecimiento permanente situado en ese Estado. Hay que observar además que las disposiciones del artículo no prejuzgan la aplicación de la legislación interna en lo que se refiere a la forma en que deban gravarse los ingresos procedentes de bienes inmuebles.

Estas observaciones se aplican también en el caso de actividades que no son industriales ni comerciales, debido a la inclusión en el párrafo 4 de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre los ingresos procedentes de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

Artículo 7

BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se compone de algunas disposiciones del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008, bien sin alteraciones o bien modificadas sustancialmente, y de algunas disposiciones nuevas. El Comité de Expertos, en su período de sesiones anual de 2009, decidió no adoptar el enfoque de la OCDE del artículo 7 resultante del *Informe de 2008 sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*³⁰ (Informe de 2008 sobre establecimientos per-

³⁰ Informe *Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2008*. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf>.

manentes). En dicho informe se prevé tener en cuenta las transacciones entre distintas partes de una empresa, como un establecimiento permanente y su oficina principal, en mayor medida que lo reconocido en la Convención modelo de las Naciones Unidas. Ese planteamiento de la OCDE se refleja ahora en el nuevo artículo 7 de la Convención modelo de las OCDE de 2010 y en el comentario a dicho artículo. El Comité de Expertos decidió no adoptar este enfoque de la OCDE porque estaba en conflicto directo con el párrafo 3 del artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, que en general no autoriza deducciones por cuantías “pagadas” (distintas del reembolso de gastos efectivos) por un establecimiento permanente a su sociedad principal. Se estimó que dicha norma seguía siendo apropiada en el contexto de la Convención modelo de las Naciones Unidas, independientemente de los cambios que se introdujeran en la Convención modelo de la OCDE y sus comentarios. Por ello conviene señalar que todas las referencias posteriores al artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE y a su comentario se refieren a la Convención modelo de la OCDE de 2008. El artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas y la Convención modelo de la OCDE de 2008 coinciden en buena parte (salvo las adiciones específicas de las Naciones Unidas). Algunos aspectos del comentario de la OCDE de 2008 reflejan en ciertos puntos las opiniones contenidas en el Informe de 2008 sobre establecimientos permanentes. Cuando el comentario de la OCDE de 2008 refleja el planteamiento de dicho Informe, se hace referencia a la Convención modelo de la OCDE de 2005, que no se ve afectada de esa manera.

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

3. La aplicación del principio de la independencia es particularmente importante en relación con el complejo y difícil problema de las deducciones

que se autorizarán al establecimiento permanente. En general, también se acepta que al calcular los beneficios de un establecimiento permanente se autoricen deducciones por los gastos, dondequiera que se realicen, atribuibles a las actividades de ese establecimiento permanente, incluidos los gastos de dirección y los gastos generales de administración. Además de los gastos que pueden considerarse ordinarios, existen ciertas categorías de gastos que pueden dar lugar a problemas especiales. Entre estos se encuentran los intereses y las regalías, etcétera, que paga el establecimiento permanente a su oficina central por los préstamos o los derechos de patente cedidos por esta al establecimiento permanente. Esas categorías incluyen además las comisiones (excepto el reembolso de gastos reales) por servicios concretos o por el ejercicio de servicios de dirección por parte de la empresa en beneficio del establecimiento. En esos casos se considera que no debe permitirse deducir tales pagos al calcular los beneficios del establecimiento permanente. Por el contrario, los pagos de ese tipo efectuados a un establecimiento permanente por la oficina central deberán excluirse de los beneficios del establecimiento permanente. Por otra parte, deberá permitirse deducir una parte proporcional adjudicable de esos pagos, por ejemplo los intereses y regalías pagados por la empresa a terceros. Como se señala en el párrafo 1 *supra*, este planteamiento coincide con el adoptado al interpretar el artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008, pero no con el de la OCDE en su Informe de 2008 sobre establecimientos permanentes.

4. De conformidad con la Convención modelo de la OCDE, solo los beneficios atribuibles al establecimiento permanente deberían gravarse en el país fuente. En la Convención modelo de las Naciones Unidas se amplía este principio de atribución por la versión limitada de la norma de la fuerza de atracción, que permite que la empresa, si realiza transacciones comerciales por medio de un establecimiento permanente situado en el país fuente, sea gravada por los beneficios comerciales que la empresa ha obtenido en ese país por transacciones realizadas fuera del establecimiento permanente. Cuando, como consecuencia del principio de la fuerza de atracción, los beneficios de una empresa que no sean directamente atribuibles al establecimiento permanente puedan gravarse en el Estado en que esté situado el establecimiento permanente, esos beneficios se determinarán de la misma forma que si fueran atribuibles directamente al establecimiento permanente.

5. La Convención modelo de las Naciones Unidas no reproduce el párrafo 5 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008³¹, que dice: “No se podrán atribuir beneficios a un establecimiento permanente solo porque

³¹ El párrafo 5 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE se suprimió en el contexto de la actualización de dicha Convención de 2010.

este adquiera bienes o mercancías para la empresa”. Al redactar la Convención modelo de las Naciones Unidas, el antiguo Grupo de Expertos no pudo llegar a un consenso respecto de si debían atribuirse beneficios a un establecimiento solo porque este adquiriera bienes para la empresa, y por consiguiente, decidió incluir en el artículo 7 una nota para indicar que la cuestión debería resolverse en negociaciones bilaterales. Cuando la cuestión fue abordada por el antiguo Grupo de Expertos, varios miembros de países en desarrollo estimaron que ese párrafo se podría incluir si lo enmendaba de modo que contuviera una declaración en el sentido de que en el caso de un establecimiento permanente dedicado a la compra y a otras actividades, los beneficios obtenidos de las actividades de compra se atribuirían al establecimiento permanente. Otros miembros de países en desarrollo opinaron que se debía omitir la disposición porque, aunque la compra constituyese la única actividad de una empresa en el país fuente, podría existir un establecimiento permanente en ese país, y puesto que las actividades de compra podrían contribuir a la obtención de los beneficios generales de la empresa, una parte de esos beneficios se podría gravar en ese país. Los miembros de países desarrollados pensaron, en general, que era conveniente incorporar las disposiciones del párrafo 5 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE sin ninguna enmienda³².

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 7

Párrafo 1

6. Este párrafo reproduce el párrafo 1 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008, con la adición de las cláusulas *b)* y *c)*. En las deliberaciones que precedieron a la aprobación de este párrafo por el Grupo de Expertos, varios miembros de países en desarrollo expresaron su apoyo al principio de la fuerza de atracción, aunque preferían limitar su aplicación. Las cláusulas *b)* y *c)* significan que en la Convención modelo de las Naciones Unidas se amplía el artículo correspondiente de la Convención modelo de la OCDE incluyendo una versión limitada de la regla de la fuerza de atracción. Esta permite al país en el que esté ubicado el establecimiento permanente gravar tanto los beneficios imputables a ese establecimiento como también otros beneficios de la empresa generados en ese país en la medida autorizada en el artículo. Cabe señalar que la norma de la fuerza de atracción se aplica únicamente a los beneficios de las empresas comprendidos en el artículo 7 y no se extendería a las rentas del capital (dividendos, intereses y regalías) a las que se aplicaban otras disposiciones de los acuerdos. Los partidarios de esa norma argumentan que en virtud de ella la empresa no tributaría por las ventas

³² El texto propuesto por esos miembros era idéntico al del párrafo 5 de la Convención modelo de la OCDE de 2008.

efectuadas mediante comisionistas independientes ni por las actividades de compra. Algunos miembros de países desarrollados señalaron que se había comprobado que la norma de la fuerza de atracción no resultaba satisfactoria y se había abandonado en los acuerdos fiscales recientemente concertados por ellos, por estimar que no convenía gravar los ingresos derivados de una actividad que no guardaba ninguna relación con el establecimiento y que no tenía en sí amplitud suficiente para constituir un establecimiento permanente. Insistieron también en la incertidumbre que ese enfoque crearía entre los contribuyentes. Algunos miembros de países en desarrollo señalaron que el criterio propuesto de la fuerza de atracción eliminaba algunos problemas administrativos, pues hacía innecesario determinar si ciertas actividades estaban o no relacionadas con el establecimiento permanente o si los ingresos eran atribuibles a ese establecimiento. Esto se aplicaba sobre todo a transacciones realizadas directamente por la oficina central en el país pero de índole análoga a las que realizaba el establecimiento permanente. Sin embargo, después de debatir la cuestión se propuso que el principio de la “fuerza de atracción” del artículo 7 se limitara a esa última situación, de manera que se aplicara únicamente a las ventas de bienes o mercancías y a otras actividades comerciales en la forma siguiente: si una empresa tenía un establecimiento permanente en el otro Estado contratante para vender bienes o mercancías, las ventas de bienes o mercancías de tipo idéntico o análogo podrían gravarse en ese Estado, aunque no se efectuaran por conducto del establecimiento permanente; lo mismo ocurriría si el establecimiento permanente se utilizara para otras actividades comerciales y se realizaran actividades idénticas o análogas sin ninguna relación con el establecimiento permanente.

7. No obstante, en 1999, cuando se revisó la Convención modelo de las Naciones Unidas algunos miembros consideraron que esa versión limitada del principio de la fuerza de atracción no debía aplicarse cuando una empresa pudiera demostrar que las ventas o actividades comerciales se realizaban con fines distintos a los de acogerse a los beneficios del acuerdo. Se reconocía así que una empresa podía tener legítimas razones comerciales para abstenerse de realizar ventas u otras actividades de negocios por conducto de su establecimiento permanente.

8. El Comité considera que la parte siguiente del comentario al párrafo 1 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008 es aplicable al párrafo correspondiente del artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas:

11. Al mencionar la parte de los beneficios de una empresa que es atribuible a un establecimiento permanente, la segunda oración del párrafo 1 hace referencia directa al párrafo 2, en el que se indica la manera de determinar qué beneficios deben atribuirse a un establecimiento permanente.

Como el párrafo 2 forma parte del contexto en que debe leerse la oración, esta no debe interpretarse de manera que pueda estar en contradicción con el párrafo 2; por ejemplo, considerando los beneficios que pueden atribuirse a un establecimiento permanente son únicamente los beneficios de la empresa en su conjunto. Por ello, si bien el párrafo 1 establece que un Estado contratante solo puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante en la medida en que sean atribuibles a un establecimiento permanente situado en el primer Estado, es el párrafo 2 el que determina el significado de la expresión “beneficios atribuibles a un establecimiento permanente”. En otras palabras, la directriz del párrafo 2 puede dar lugar a que se atribuyan beneficios a un establecimiento permanente aun cuando el conjunto total de la empresa no haya conseguido beneficios; por el contrario, esa directriz puede dar lugar a que no se atribuya ningún beneficio a un establecimiento permanente aun cuando el conjunto de la empresa haya percibido beneficios.

12. No obstante, es obvio que el Estado contratante de la empresa tiene interés en que la directriz del párrafo 2 sea aplicada correctamente por el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente. Ya que esa directriz se aplica a ambos Estados contratantes, el Estado de la empresa debe, de conformidad con el artículo 23, eliminar la doble tributación de los beneficios atribuibles al establecimiento permanente. En otras palabras, si el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente trata de gravar beneficios que no son atribuibles al establecimiento permanente en virtud del artículo 7, el resultado puede ser una doble tributación de los beneficios que deberían estar gravados solo en el Estado de la empresa.

13. El objetivo del párrafo 1 es establecer límites al derecho de uno de los Estados contratantes de gravar los beneficios comerciales de las empresas [que son residentes] del otro Estado contratante. El párrafo no limita el derecho de un Estado contratante a gravar a sus propios residentes en virtud de las disposiciones sobre sociedades extranjeras controladas recogidas en su legislación interna, aun cuando dicho impuesto a los residentes pueda calcularse haciendo referencia a la parte de los beneficios de una empresa residente del otro Estado contratante que es atribuible a la participación de los residentes en dicha empresa. Los impuestos así percibidos por un Estado sobre sus propios residentes no reducen los beneficios de la empresa del otro Estado y, por consiguiente, no puede decirse que graven esos beneficios (véanse también el párr. 23 del comentario al art. 1 y los párrs. 37 a 39 del comentario al art. 10).

Algunos países no están de acuerdo con el planteamiento adoptado en la segunda oración del párrafo 13 del comentario de la OCDE, en la que se afirma que el párrafo 1 del artículo 7 no limita el derecho de un Estado contratante a

gravar a sus propios residentes en virtud de las disposiciones sobre empresas extranjeras controladas recogidas en su legislación interna.

Párrafo 2

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

10. Así se planteaba la cuestión de determinar qué parte de los beneficios globales del contrato llave en mano era atribuible realmente al establecimiento permanente, y gravable, por tanto, en el país en que este estuviera situado. Un miembro de un país desarrollado dijo que conocía casos en que los países habían intentado atribuir la totalidad de los beneficios del contrato al establecimiento permanente. En su opinión, sin embargo, solo los beneficios atribuibles a las actividades realizadas por el establecimiento permanente debían gravarse en el país en donde estuviera situado ese establecimiento, a menos que esos beneficios incluyeran elementos de renta tratados separadamente en otros artículos de la Convención y fueran gravables en consecuencia en ese país.

11. El Grupo reconoció que el problema descrito era un problema complejo y posiblemente controvertido, que implicaba muchas cuestiones relacionadas entre sí, como las normas sobre la fuente de la renta y la definición de establecimiento permanente y el concepto de beneficios de las empresas. El Grupo

admitió que el problema podría examinarse durante las negociaciones bilaterales, pero no convino en una enmienda para resolverlo.

12. En 1999, cuando se revisó la Convención modelo de las Naciones Unidas, algunos miembros del antiguo Grupo de Expertos opinaron que la última parte del párrafo 2 era muy restrictiva, pues, a su juicio, se refería solo a las transacciones entre el establecimiento permanente y la oficina central y no tenía en cuenta las transacciones entre el establecimiento permanente y, por ejemplo, otros establecimientos permanentes de la misma empresa. A ese efecto, los Estados contratantes podrían considerar la siguiente variante a guisa de aclaración:

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

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

14. Como se observa en el párrafo 14 del comentario al artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas de 2008, el párrafo 2 en su redacción actual “contiene la directriz central en que debe basarse la imputación de beneficios a un establecimiento permanente”. Como se señala en el artículo, esta materia se incluye, naturalmente, en las disposiciones del párrafo 3 del artículo. El párrafo 14 del comentario de la OCDE continúa así:

El párrafo recoge la idea, generalmente contenida en los convenios bilaterales, de que los beneficios que deben atribuirse a un establecimiento permanente son los que hubiera obtenido ese establecimiento si en lugar de tratar con el resto de la empresa hubiera tratado con una empresa totalmente distinta en las condiciones y los precios del mercado ordinario. Ello está en armonía con el principio de la independencia examinado en el comentario al artículo 9. Normalmente, serán los mismos beneficios que cabe esperar que se determinarían por los métodos ordinarios de la contabilidad comercial.

Como el principio de la independencia se aplica también a la imputación de los beneficios que el establecimiento permanente pueda obtener de transacciones con otros establecimientos permanentes de la misma empresa, el actual párrafo 2 se ha de interpretar de modo que sea aplicable específicamente a esas situaciones. Por consiguiente, cuando una empresa de un Estado contratante realiza sus actividades comerciales en el otro Estado contratante

por medio de un establecimiento permanente situado en él, sería necesario imputar a ese establecimiento permanente los beneficios que podría obtener si fuera una empresa distinta que realiza las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, en régimen de plena competencia y en una relación enteramente independiente con la empresa de la que sea establecimiento permanente o con el otro establecimiento permanente de esa empresa.

15. La determinación de los beneficios imputables a un establecimiento permanente específico es un caso en el que el comentario de la Convención modelo de la OCDE de 2008 hace referencia al Informe de 2008 sobre establecimientos permanentes. De conformidad con los comentarios del párrafo 1 *supra*, el Comité considera que la siguiente parte del comentario sobre el párrafo 2 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2005 es aplicable al párrafo 2 del artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas:

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

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

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

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

13. Aun cuando un establecimiento permanente pueda presentar una contabilidad detallada que pretenda reflejar los beneficios obtenidos de sus actividades, todavía puede ser necesario que las autoridades fiscales del país de que se trate rectifiquen esa contabilidad de conformidad con el principio de la independencia [...] Un ajuste de esa ley puede ser necesario, por ejemplo, porque se hayan facturado mercancías de la oficina central al establecimiento permanente a precios que no se ajusten a ese principio, y por consiguiente se hayan desviado beneficios del establecimiento permanente a la oficina central, o viceversa.

14. En esos casos, normalmente, resultará apropiado sustituir los precios utilizados por los precios en el mercado ordinario de las mismas mercancías o de otras análogas, suministradas en condiciones idénticas o análogas. Evidentemente, el precio a que puedan adquirirse las mercancías en el mercado libre variará con la cantidad requerida y los plazos de entrega; esos factores habrán de tenerse en cuenta al decidir el precio de mercado libre que se utilizará. Quizá baste decir aquí que a veces puede haber razones comerciales muy atendibles para que una empresa facture sus mercancías a precios inferiores a los del mercado ordinario; ese puede ser, por ejemplo, un método comercial perfectamente normal para lograr una posición competitiva en un mercado nuevo y, en tal caso, ello

no deberá considerarse como prueba de un intento de desviar beneficios de un país a otro. También pueden surgir dificultades en el caso de bienes amparados por patentes producidos por una empresa, que se vendan por medio de sus establecimientos permanentes; si en esas circunstancias no existe un precio de mercado libre y se considera que las cifras de la contabilidad son insatisfactorias, puede ser necesario calcular los beneficios del establecimiento permanente por otros métodos, por ejemplo, aplicando un porcentaje medio de beneficios brutos a la cifra de negocios del establecimiento permanente y deduciendo luego de la cifra así obtenida el importe exacto de los gastos efectuados. Evidentemente, pueden surgir muchos problemas especiales de esta clase en casos concretos, pero la norma general debe ser siempre que los beneficios atribuidos a un establecimiento permanente deben basarse en la contabilidad de ese establecimiento en la medida en que se disponga de cuentas que correspondan a los hechos reales. Si las cuentas disponibles no corresponden a la realidad, habrá que elaborar una nueva contabilidad o rectificar la original, y para este fin se utilizarán las cifras del mercado libre.

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

15.1. Cuando los países en los cuales realizan sus operaciones los establecimientos permanentes gravan los beneficios derivados de una transferencia interna tan pronto esta se produce, incluso cuando los beneficios no se realizan hasta un ejercicio financiero subsiguiente, inevitablemente habrá un desfase entre el momento en que se pague el impuesto en el ex-

tranjero y el momento en que se pueda tener en la cuenta en el país en el cual esté situada la oficina central de la empresa. Ese desfase plantea un problema grave, especialmente cuando un establecimiento permanente transfiere activos fijos o —en el caso de su liquidación— todo su equipo operativo a otro componente de la empresa de la cual forma parte. En esos casos incumbe al país donde esté situada la oficina central encontrar, caso por caso, una solución bilateral con el país receptor cuando haya un riesgo importante de tributación excesiva.

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

15.3. Sin embargo, puede haber un mercado comercial para la transferencia de esos préstamos de un banco a otro y las circunstancias de la transferencia interna pueden ser similares a las que cabría esperar entre bancos independientes. Un ejemplo de esa transferencia puede ser el caso de que un banco haya cerrado una sucursal en el extranjero y, por lo tanto, haya tenido que transferir las deudas correspondientes, ya sea a la oficina central o a otra sucursal. Otro ejemplo podría ser la apertura de una nueva sucursal en un país y la transferencia posterior a esta, exclusivamente por razones comerciales, de todos los préstamos que la sociedad principal u otras sucursales hubieran otorgado previamente a los residentes de ese país. Debería considerarse que esas transferencias (en la medida en que se reconozcan a los efectos fiscales) se han hecho al valor de mercado libre de la deuda en la fecha de la transferencia. Debe haber alguna desgravación cuando se calculan los beneficios del establecimiento permanente, porque, entre entidades separadas, el valor de la deuda en la fecha de la transferencia es el que se habría tenido en cuenta para determinar el precio por cobrar, y los principios de una sana contabilidad requieren que se modifique el valor en libros del activo a fin de ajustarlo a los valores de mercado.

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

Párrafo 3

16. La primera oración del párrafo 3 del artículo 7 reproduce, con muy ligeras diferencias de redacción, la totalidad del texto del párrafo 3 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008. El resto del párrafo se compone de disposiciones adicionales formuladas por el antiguo Grupo de Expertos en 1980. Esas disposiciones procedían de una propuesta formulada por miembros de países en desarrollo, que estimaron que sería útil incluir todas las definiciones y aclaraciones necesarias en el texto para ayudar a los países en desarrollo no representados en el Grupo. Algunos de esos miembros estimaron también que en el texto de un acuerdo fiscal bilateral debían incluirse disposiciones que prohibieran la deducción de algunos gastos, para que los contribuyentes conocieran plenamente sus obligaciones fiscales. Durante el debate se señaló que las adiciones al texto de la OCDE asegurarían que el establecimiento permanente pudiera deducir intereses, regalías y otros gastos efectuados por la oficina central por cuenta del establecimiento. El Grupo convino en que, si las facturas de la oficina central incluían todos los costos,

tanto directos como indirectos, no debería haber otra asignación de gastos de dirección y de administración a esa oficina, ya que ello produciría una duplicación de tales cargos al hacer la transferencia entre la oficina central y el establecimiento permanente. Se señaló que era importante determinar la forma en que se fijaban los precios y los elementos de costo que estos incluían. Cuando se utilizara un precio internacional al por mayor, ese precio incluiría normalmente los costos indirectos. Hubo acuerdo general en el Grupo en que debía evitarse toda duplicación de costos y gastos.

17. Los beneficios comerciales de una empresa en un Estado contratante son gravables solo en ese Estado, a menos que la empresa realice sus operaciones en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en este último. Los beneficios y ganancias de esas operaciones se calcularán deduciendo todos los gastos imputables a la actividad comercial, distintos de los gastos de capital, que actualmente no son deducibles, o de los gastos de naturaleza personal o extracomercial que no se puedan atribuir a las operaciones de la empresa. Por lo común, muchos países, cuando consideran la cuestión de la deducibilidad de los gastos comerciales, aplican el criterio de que esos gastos sean entera, exclusiva y necesariamente para los efectos de la actividad comercial de que se trate. El objetivo básico a este respecto es garantizar que los gastos reclamados como deducción al determinar los beneficios gravables sean pertinentes, imputables y necesarios para realizar las operaciones comerciales. Debe haber un nexo entre el gasto y la actividad comercial, de modo que el gasto realizado esté justificado por razones de conveniencia comercial, necesidad o eficiencia. Una vez que se comprueba que una partida es deducible conforme a los criterios precedentes, se debe determinar si hay disposiciones legislativas específicas que establezcan un tope monetario o de otra índole a la deducción de los gastos comerciales; si no, habrá que considerar todas las reclamaciones de gastos deducibles, sin reparar en la razonabilidad de una cuantía o en su incidencia sobre la rentabilidad de las operaciones comerciales.

18. El Comité considera que la parte siguiente del comentario al párrafo 3 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008 es aplicable a la primera parte del párrafo correspondiente del artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas:

27. Este párrafo aclara, en relación con los gastos de un establecimiento permanente, la directriz general establecida en el párrafo 2. El párrafo reconoce específicamente que al calcular los beneficios de un establecimiento permanente deben tenerse en cuenta los gastos contraídos para los fines de ese establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar donde se hayan realizado. Es evidente que en algunos casos será necesario estimar o calcular por medios convencionales el importe de los gastos que deban tenerse en cuenta. Por ejemplo, en el caso de gastos generales

de administración contraídos en la oficina central de la empresa, puede ser oportuno computar una parte proporcional basada en la relación existente entre la cifra de negocios del establecimiento permanente (o quizá sus beneficios brutos) y la de toda la empresa. Con esta reserva, se estima que el importe de los gastos que deben tenerse en cuenta como contraídos para los fines del establecimiento permanente será el importe real de esos gastos. La deducción que pueda practicar el establecimiento permanente por cualesquiera gastos de la empresa que se le atribuyan no dependerá de su reembolso efectivo por este.

28. En algunas ocasiones se ha señalado que la necesidad de conciliar los párrafos 2 y 3 creaba dificultades prácticas, pues el párrafo 2 disponía que los precios entre el establecimiento permanente y la oficina central por lo común se debían fijar en el régimen de plena competencia, atribuyendo a la entidad que hacía la transferencia el tipo de beneficio que podría haber obtenido si hubiera tratado con una empresa independiente, en tanto que la redacción del párrafo 3 parecía indicar que la deducción de los gastos realizados para los establecimientos permanentes debían ser las cuantías reales de esos gastos, por lo común sin la adición de un elemento en concepto de beneficio.

29. En verdad, si bien la aplicación del párrafo 3 puede plantear algunas dificultades prácticas, especialmente en relación con los principios de la empresa separada y de la independencia en que se sustenta el párrafo 2, no existe diferencia de principio entre ambos párrafos. El párrafo 3 indica que al determinar los beneficios de un establecimiento permanente, ciertos gastos se podrán considerar en la categoría de deducciones, en tanto que el párrafo 2 dispone que los beneficios determinados de conformidad con la norma contenida en el párrafo 3 respecto de la deducción de gastos deben ser los que habría obtenido una empresa separada y distinta dedicada a las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones. Por lo tanto, si bien el párrafo 3 establece una norma para determinar los beneficios del establecimiento permanente, el párrafo 2 exige que los beneficios determinados de ese modo correspondan a los beneficios que habría obtenido una empresa separada e independiente.

30. Asimismo, el párrafo 3 solo especifica qué gastos deben imputarse al establecimiento permanente a los efectos de determinar los beneficios atribuibles a dicho establecimiento permanente. No considera si esos gastos, una vez imputados, son deducibles al calcular la renta imponible del establecimiento permanente, ya que las condiciones para la deducibilidad de los gastos deben ser determinadas por la legislación interna, con sujeción a las normas del artículo 24 sobre la no discriminación (en particular, los párrs. 3 y 4).

A pesar de esos comentarios, el Comité de Expertos observa que algunos países quizá deseen especificar en el texto del acuerdo que solo permiten las deducciones autorizadas por su legislación interna.

31. Al aplicar estos principios a la determinación práctica de los beneficios de un establecimiento permanente se puede plantear la cuestión de si un determinado costo en que ha incurrido una empresa se puede considerar auténticamente en calidad de gasto realizado a los efectos del establecimiento permanente, teniendo presentes los principios de la empresa separada e independiente recogidos en el párrafo 2. Aunque, en general, las empresas independientes buscan en sus operaciones obtener un beneficio y, cuando se transfieren bienes o se prestan servicios, cobran los precios del mercado libre, habrá también circunstancias en las cuales no se podrá considerar que un bien o servicio determinado se habría podido obtener de una empresa independiente, o en las que las empresas independientes podrán convenir en compartir los gastos de una actividad realizada en común para su mutuo beneficio. En esas circunstancias especiales puede ser apropiado considerar que los gastos pertinentes realizados por la empresa han sido gastos realizados para el establecimiento permanente. La dificultad surge cuando se trata de distinguir entre estas circunstancias y los casos en los cuales un gasto realizado por una empresa no se ha de considerar como gasto del establecimiento permanente, y el bien o servicio pertinente se ha de considerar, en virtud del principio de las empresas separadas e independientes, que ha sido transferido entre la oficina central y el establecimiento permanente a un precio que incluye un elemento de beneficio. La cuestión que se ha de resolver es si la transferencia interna de bienes y servicios, sea temporal o definitiva, es de la misma índole que las transferencias en las cuales la empresa, en el curso de sus actividades, habría cobrado a un tercero un precio en régimen de plena competencia, esto es, incluyendo por lo común en el precio de venta un margen apropiado de beneficio.

32. Por un lado, la respuesta a esa pregunta será afirmativa si el gasto se realizó inicialmente para desempeñar una función cuyo objetivo directo es vender un bien o prestar un servicio concreto y realizar un beneficio por medio de un establecimiento permanente. Por el otro, la respuesta será negativa si, conforme a los hechos y circunstancias del caso, se tiene la impresión de que el gasto se realizó inicialmente al desempeñar una función cuyo objetivo esencial es racionalizar los gastos generales de la empresa o aumentar de alguna manera sus ventas.

33. Cuando los bienes están destinados a la reventa, sean bienes terminados, materias primas o bienes semiterminados, habitualmente será apropiado aplicar las disposiciones del párrafo 2 y atribuir a la parte de

la empresa que suministre esos bienes un beneficio cuantificado mediante la aplicación de los principios de independencia. Pero incluso en este caso puede haber excepciones. Por ejemplo, podría ocurrir que los bienes no se suministren para reventa, sino para una utilización temporal dentro de las operaciones de la empresa, de modo que sea apropiado que dos componentes de la empresa que compartan el uso de esos bienes carguen solo con su parte de los costos, por ejemplo, cuando se trata de maquinaria, en que los costos de la amortización guardan relación con su uso por cada una de esas partes de la empresa. Cabe recordar que la mera adquisición de bienes no constituye un establecimiento permanente (apartado 4 *d*) del art. 5), por lo que en esas circunstancias no se plantea la cuestión de la atribución de beneficios.

34. En el caso de derechos intangibles, las normas sobre las relaciones entre empresas del mismo grupo (por ejemplo, el pago de regalías o los regímenes de participación en los gastos) no se pueden aplicar a las relaciones entre componentes de la misma empresa. En verdad, puede ser sumamente difícil imputar la “propiedad” del derecho intangible solamente a un componente de la empresa y sostener que este componente de la empresa debe percibir regalías de los demás componentes, como si fuera una empresa independiente. Por cuanto solo existe una entidad jurídica, es imposible imputar la propiedad jurídica a un componente determinado de la empresa, y desde el punto de vista práctico muchas veces será difícil imputar los gastos de creación exclusivamente a una parte de la empresa. Por lo tanto, acaso sea preferible que los gastos de creación de derechos intangibles se consideren imputables a todas las partes de la empresa que los utilicen, y que se interprete que han sido realizados en beneficio de los diversos componentes de la empresa a los que corresponden. En esas circunstancias, sería apropiado imputar a las diversas partes de la empresa los gastos reales de creación o adquisición de esos derechos intangibles así como los gastos contraídos posteriormente en relación con esos derechos intangibles, sin añadir ningún margen en concepto de beneficio o regalía. Cuando procedan de ese modo, las autoridades fiscales han de tener presente que las consecuencias perjudiciales que pueden derivarse de una actividad de investigación y desarrollo (por ejemplo, la responsabilidad por los productos y los daños al medio ambiente) deberán imputarse también a los diversos componentes de la empresa, lo que dará lugar, cuando corresponda, a una partida compensatoria.

35. En la esfera de los servicios puede haber dificultades para determinar si en un caso determinado un servicio se debe facturar a los diversos componentes de una sola empresa a su costo real o a su costo real más un margen que represente el beneficio para la parte de la empresa que presta

el servicio. La actividad de la empresa o de parte de ella puede consistir en la prestación de esos servicios, que pueden estar sujetos a un precio ordinario. En ese caso, por lo común será apropiado cobrar por un servicio la misma tarifa que se cobra al cliente externo.

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

37. Sin embargo, es más común que la prestación de servicios sea solamente una parte de la actividad general de gestión de la sociedad en su conjunto; por ejemplo, cuando la empresa tiene establecido un sistema común de formación del que se benefician los empleados de todos sus componentes. En ese caso, muchas veces sería apropiado considerar que el costo de la prestación del servicio forma parte de los gastos administrativos generales de la empresa en su conjunto, que se han de imputar en régimen de costo real a las diversas partes de la empresa, en la medida en que se realicen gastos en beneficio de esa parte de la empresa, sin que haya un margen que represente el beneficio para otra parte de la empresa.

38. El régimen aplicable a los servicios prestados en el contexto de la gestión general de una empresa plantea la cuestión de si se ha de considerar que una parte de los beneficios totales de una empresa se deriva del ejercicio de una buena gestión. Cabe considerar el caso de una sociedad cuya oficina central se encuentre en un país pero que ejerza todas sus actividades industriales o comerciales por medio de un establecimiento permanente situado en otro país. En el caso extremo podría suceder que únicamente las reuniones de la junta directiva se celebrasen en la oficina central y que todas las demás actividades de la sociedad, excepto las jurídicas y puramente formales, se ejerciesen en el establecimiento permanente. En este caso, efectivamente podría sostenerse que por lo menos una parte de los beneficios de la totalidad de la empresa se debían a la acertada gestión y visión comercial de los administradores, y que esa parte de los beneficios de la empresa debía imputarse, por tanto, al país donde se encontrase la oficina central. Si la sociedad hubiera sido administrada por un organismo de gestión, no cabe duda de que este organismo habría exigido una remuneración por sus servicios, remuneración que podría haber consistido en un simple porcentaje de los beneficios de

la empresa. Pero también aquí, cualesquiera que sean las ventajas teóricas de este método, consideraciones prácticas importantes se oponen a su adopción. En el caso descrito, los gastos de gestión serían, sin duda, deducidos de los beneficios del establecimiento permanente conforme a las disposiciones del párrafo 3, pero si se considera el problema en su conjunto no parece que haya razones suficientes para ir más lejos deduciendo y teniendo en cuenta una cifra teórica por “beneficios debidos a la gestión”. En supuestos idénticos al caso extremo mencionado *supra*, al determinar los beneficios imponibles del establecimiento permanente no deberá tenerse en cuenta ninguna cifra ficticia por concepto de beneficios debidos a la gestión.

39. Evidentemente, puede suceder que los países en los que se acostumbre a imputar una parte de los beneficios totales de una empresa a su oficina central a título de beneficios debidos a una buena gestión deseen mantener esa práctica. Ninguna disposición del artículo se lo impide. Sin embargo, de lo dicho en el párrafo 38 se deduce que un país donde se encuentre un establecimiento permanente no estará obligado en absoluto, al calcular los beneficios imputables a ese establecimiento, a deducir una suma que supuestamente represente una parte proporcional de los beneficios de gestión atribuibles a la oficina central.

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

41. El régimen aplicable a los intereses plantea cuestiones particulares. En primer lugar es posible que, con el nombre de intereses, la oficina central imponga una carga a su establecimiento en relación con “préstamos” internos de la primera al segundo. Excepto en el caso de empresas financieras, como sería el caso de los bancos, en general se considera que esos “intereses” internos no deben reconocerse. Las razones son:

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

— Desde el punto de vista económico, es posible que no existan las deudas y créditos internos, pues si la empresa se financia exclusiva o fundamentalmente con capital social no se le debe permitir que deduzca intereses que manifiestamente no ha tenido que pagar. Aunque se ha de admitir que los débitos y créditos simétricos no distorsionarán los beneficios globales de la empresa, es muy posible que haya cambios arbitrarios en los resultados parciales.

42. Por estas razones se debe mantener, en general, la prohibición de las deducciones por obligaciones por pagar y por cobrar internas, con la reserva de los problemas especiales de los bancos, mencionados *infra*.

43. Una cuestión diferente es la relativa a la deducción de los intereses de las deudas realmente contraídas por la empresa. Dichas deudas pueden estar asociadas en su totalidad o en parte con las actividades del establecimiento permanente; de hecho, los préstamos contraídos por una empresa estarán destinados a la oficina central, al establecimiento permanente o a ambos. La cuestión que se plantea en relación con esas deudas es cómo determinar la parte del interés que debe deducirse al calcular los beneficios atribuibles al establecimiento permanente.

44. El enfoque que se había sugerido [...] antes de 1994, a saber, la distribución directa e indirecta de los cargos reales por deudas, no resultó una solución práctica, en particular porque era improbable que se aplicara de manera uniforme. Además, es bien sabido que la atribución indirecta de los cargos totales en concepto de pagos de intereses, o del saldo de los intereses que restan después de ciertas imputaciones directas, tropieza con dificultades prácticas. Es bien sabido, además, que la imputación directa del gasto total por concepto de intereses acaso no refleje con exactitud el costo de financiación del establecimiento permanente, porque el contribuyente puede controlar dónde se asientan los préstamos y acaso haya que introducir ajustes para reflejar la realidad económica, en particular el hecho de que normalmente sería de prever que una empresa independiente tuviera cierto nivel de capital “disponible”.

El Comité de Expertos considera preferible, pues, buscar una solución práctica. De esa manera se tendría en cuenta una estructura de capital que resultara apropiada tanto para la empresa como para las funciones realizadas, tomando en consideración la necesidad de reconocer que de una empresa distinta, separada e independiente cabe esperar que cuente con financiación adecuada.

Párrafo 4

19. Este párrafo reproduce el párrafo 4 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008. El Comité considera que la parte siguiente del

comentario al párrafo 4 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008 es aplicable al párrafo correspondiente del artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas:

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

[...]

54. Los métodos que implican un [reparto] de los beneficios totales tienen como característica esencial la imputación de una parte proporcional de los beneficios de la totalidad de la empresa a una parte de ella, por estimar que todas las partes de la empresa han contribuido, según el criterio o los criterios adoptados, a la rentabilidad del conjunto. Lo que por lo general distingue a esos métodos entre sí son los diversos criterios utilizados para determinar la proporción exacta en los beneficios totales [...]. [L]os criterios usualmente adoptados pueden agruparse en tres grandes categorías, según se basen en los ingresos de la empresa, en sus gastos

o en la estructura de su capital. El primer grupo incluye los métodos de imputación basados en la cifra de negocios o en comisiones; el segundo, los que toman como base los salarios; el tercero, los que se basan en la proporción del capital de explotación total de la empresa asignado a cada sucursal o a parte de la empresa. Evidentemente es imposible decir en abstracto que cualquiera de esos métodos sea en sí más preciso que los otros; cada uno de ellos será más o menos adecuado según los supuestos a los que se aplique. En algunas empresas, especialmente las que prestan servicios o producen artículos amparados por patentes con un margen de beneficios elevado, los beneficios netos dependerán sobre todo de la cifra de negocios. Para las empresas de seguros, el método apropiado puede consistir en efectuar un reparto de los beneficios totales en proporción a las primas abonadas por los titulares de las pólizas en cada uno de los países. Si se trata de una empresa que fabrica artículos cuyo precio de costo es elevado a causa de las materias primas o de la mano de obra utilizadas, los beneficios dependerán más estrechamente de los gastos. Para los bancos y empresas financieras, el porcentaje del capital de explotación total puede ser el criterio más adecuado. [...] [E]n general, se considera que el objetivo de todo método que implique un reparto de los beneficios totales deberá ser obtener una cifra de beneficios imponibles que se aproxime lo más posible a la que se habría obtenido con una contabilidad separada; no parece oportuno enunciar a este propósito otras directrices especiales que la siguiente: incumbirá a la autoridad fiscal, en consulta con las autoridades de los demás países de que se trate, adoptar el método que, teniendo en cuenta los datos conocidos, parezca más apto para producir ese resultado.

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

Párrafo 5

20. Este párrafo reproduce el párrafo 6 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008. El Comité considera que la parte siguiente del comentario al párrafo 6 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008 es aplicable al párrafo correspondiente del artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas:

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

Párrafo 6

21. Este párrafo reproduce el párrafo 7 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008. El Comité considera que la parte siguiente del comentario al párrafo 7 del artículo 7 de la Convención modelo de la OCDE de 2008 es aplicable al párrafo correspondiente del artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas:

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

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

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

62. Sin embargo, ha parecido conveniente formular una regla de interpretación a fin de aclarar el ámbito de aplicación del presente artículo en relación con los otros artículos que se refieren a una categoría específica de rentas. Conforme a la práctica generalmente seguida en los convenios

bilaterales en vigor, el párrafo 7 da preferencia, primero, a los artículos especiales sobre dividendos, intereses, etcétera. Como consecuencia de esa norma, este artículo será aplicable a las rentas industriales y comerciales no pertenecientes a las categorías de rentas comprendidas en artículos especiales y, además, a los dividendos, intereses, etcétera, que en virtud del párrafo 4 de los artículos 10 y 11, el párrafo [4] del artículo 12 y el párrafo 2 del artículo 21 queden comprendidos en el presente artículo [...]. Queda entendido que las rentas reguladas por artículos especiales pueden someterse, con sujeción a las disposiciones de la Convención, a imposición, separadamente o como beneficios industriales y comerciales, de conformidad con la legislación fiscal de los Estados contratantes.

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

22. Es importante observar que en la Convención modelo de las Naciones Unidas, los pagos “por el uso o por la concesión del uso de equipos industriales, comerciales o científicos” están sujetos a un régimen distinto que en la Convención modelo de la OCDE. Esos pagos quedan comprendidos en la definición de “cánones” del párrafo 3 del artículo 12 y, en consecuencia, en virtud del párrafo 6 del artículo 7, continúan sujetos a las disposiciones del artículo 12 y no a las del artículo 7.

Artículo 8

NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR Y AÉREA

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. Para el artículo 8 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se ofrecen dos variantes: el artículo 8 (variante A) y el 8 (variante B). El artículo 8 (variante A) reproduce el artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE. El artículo 8 (variante B) introduce 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 apoyan la posición adoptada en el artículo 8 (variante A). En su opinión, las empresas navieras no deben estar sometidas a las leyes tributarias de los muchos países a que se extienden sus operaciones; la imposición en el lugar de la dirección efectiva era también preferible desde el punto de vista de las diversas administraciones fiscales. Adujeron que si cada país gravara una parte de los beneficios de una empresa naviera, computados según sus propias normas, probablemente resultaría que la suma de esas partes fuera mayor que el total de los ingresos de la empresa. Ello constituiría un problema grave, especialmente porque los impuestos de los países en desarrollo resultaban a menudo excesivamente elevados y los beneficios totales de las empresas navieras eran con frecuencia bastante reducidos.

3. Otros países declararon 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 y asignar los beneficios a los diversos países interesados durante 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 propone la utilización de dos alternativas en la Convención modelo y la búsqueda de una solución mediante negociaciones bilaterales.

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

6. Si bien hubo consenso en recomendar los artículos 8 (variante A y B) como alternativas, algunos países que no podían aceptar el artículo 8 (variante A) tampoco podían aceptar el artículo 8 (variante B), por la frase “no sean meramente ocasionales”. Adujeron que algunos países podían desear gravar todos los beneficios del transporte marítimo o todos los beneficios de las líneas aéreas y, por consiguiente, su aceptación del artículo 8 (variante B) podría traducirse en pérdidas de ingresos, teniendo en cuenta el reducido número de empresas de transporte marítimo o líneas aéreas cuya sede de dirección efec-

tiva se encontraba en esos países. Una vez más, en esos casos la cuestión de la tributación debería solucionarse mediante negociaciones bilaterales.

7. Según la frecuencia o volumen del tráfico transfronterizo, los países quizá deseen, con ocasión de las negociaciones bilaterales, ampliar las disposiciones del artículo 8 al transporte ferroviario o por carretera.

8. Algunos países consideran que la actividad de transporte realizada en aguas interiores, por definición, no se puede considerar transporte internacional, y por esa razón la capacidad fiscal o de imposición se ha de atribuir exclusivamente al país fuente en el cual se realizaban las actividades. Como el artículo 8 se refiere a la “Navegación marítima, interior y aérea”, es evidente que las tres modalidades de transporte a las que se aplica el artículo dan lugar a problemas de doble tributación. Las rentas producidas por el transporte en aguas interiores son también objeto de doble tributación si un río o un lago usado para el transporte comercial fluye desde 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 de la Convención modelo de la OCDE, tiene el mismo objeto que este último párrafo, es decir, garantizar que los beneficios obtenidos de la explotación de buques o aeronaves se graven en un solo Estado. El efecto de este párrafo es que esos beneficios están totalmente exentos de tributación en la fuente y se gravan exclusivamente en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa dedicada al tráfico internacional. El párrafo establece una regla aplicable a esas actividades y no está subordinada a los artículos 5 y 7 relativos a los beneficios comerciales regidos 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 alta mar, de que el sometimiento a las legislaciones fiscales de muchos países se traduciría probablemente en una doble tributación o, en el mejor de los casos, en difíciles problemas de imputación, y de que la exención en los lugares que no sean el país de origen asegura que las empresas no serán gravadas en países extranjeros si sus operaciones generales no resultan rentables. Las consideraciones relativas al tráfico aéreo internacional son análogas. Como algunos países con fronteras navegables no tienen empresas de transporte marítimo que residan en ellos pero sí puertos

utilizados en medida importante por buques de otros países, tradicionalmente se han mostrado disconformes con ese principio de exención de los beneficios del transporte marítimo y se inclinarían por la variante B.

10. El comentario de la Convención modelo de la OCDE observa que la sede de dirección efectiva puede no ser el Estado del que sea residente la empresa que explote los buques o aeronaves y que “[...] por ello algunos Estados prefieren conferir el derecho de imposición, de manera exclusiva, al Estado de residencia”. El comentario sugiere que esos Estados pueden, en las negociaciones bilaterales, sustituir el párrafo por una norma redactada aproximadamente así: “Los beneficios de una empresa de un Estado contratante procedentes de la explotación, en tráfico internacional, de buques o aeronaves solo podrán someterse a imposición en ese Estado.” El comentario sigue diciendo:

3. Por el contrario, otros Estados prefieren combinar los criterios de la residencia y de la sede de dirección efectiva atribuyendo el derecho de gravar en primer término al Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva, en tanto que el Estado de residencia elimina la doble tributación de acuerdo con el artículo 23, siempre que el primer Estado pueda gravar la totalidad de los beneficios de la empresa; y confirmando en primer término ese derecho al Estado de residencia cuando el Estado de la dirección efectiva no pueda gravar la totalidad de los beneficios. Los Estados que deseen aplicar este principio pueden sustituir las disposiciones previstas por una norma que podría ser la siguiente:

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

4. Los beneficios comprendidos son, ante todo, los obtenidos por la empresa del transporte de pasajeros o mercancías. Con esa definición, sin embargo, la disposición sería demasiado restrictiva, teniendo en cuenta el desarrollo de la navegación marítima y aérea y también consideraciones de orden práctico. Así pues, la disposición abarca igualmente otras categorías de beneficios, es decir, aquellos que por su naturaleza o por su estrecha relación con los beneficios directos del transporte pueden in-

cluirse en la misma categoría. Algunos tipos de beneficios de esa clase se mencionan en los párrafos siguientes [la cita del párr. 4 está tomada del comentario al artículo 8 en la versión de 2003 de la Convención modelo de la OCDE].

11. Al aplicar los principios establecidos *supra*, el comentario de la Convención modelo de la OCDE de 2003 considera varias actividades en relación con el alcance de la aplicación del párrafo 1 cuando dichas actividades sean realizadas por una empresa dedicada a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional. En el comentario se observa lo siguiente:

5. Los beneficios obtenidos del arrendamiento de un buque o aeronave, completamente armados, tripulados y equipados, deben tratarse de la misma manera que los beneficios del transporte de pasajeros o mercancías. De otra forma quedaría fuera del campo de aplicación de la disposición una gran parte de las actividades del transporte marítimo o aéreo. Sin embargo, el artículo [12], y no el artículo 8, se aplica a los beneficios procedentes del simple alquiler del casco del buque o aeronave, salvo que constituya una fuente ocasional de rentas para una empresa dedicada a la explotación internacional de buques o aeronaves.

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

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 procedería enumerar aquí todas las actividades auxiliares que pueden ser debidamente incluidas 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 autobuses 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 trans-

porte 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. Con frecuencia, esos contenedores se utilizan también en el transporte interior. Los beneficios que una empresa de transportes internacionales obtenga del alquiler de contenedores, como actividad complementaria o accesoria de la explotación internacional de buques o aeronaves, quedarán comprendidos en el ámbito del presente artículo.

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

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

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 como rentas comprendidas en el presente artículo.

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

Párrafo 1 del artículo 8 (variante B)

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

Párrafo 2 del artículo 8 (variante B)

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

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

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

15. Cada uno de esos párrafos reproduce el párrafo 2 del artículo 8 de la Convención modelo de la OCDE. Los párrafos se aplican no solo al transporte

por aguas interiores entre dos o más países, sino también al transporte por aguas interiores entre dos puntos de otro país. Los países pueden resolver libremente, mediante negociaciones bilaterales, cualquier problema fiscal concreto que pueda surgir en relación con el transporte por aguas interiores, en especial entre países adyacentes.

16. Las normas establecidas en los párrafos 8 a 10 *supra* relativas a los derechos de imposición y beneficios contemplados se aplican igualmente al presente párrafo.

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 de la Convención modelo de la OCDE observa lo siguiente:

18. No obstante, del texto de los párrafos 1 y 2 se desprende que las empresas que no se dedican exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea se incluyen en el ámbito de aplicación de esos párrafos por lo que se refiere a los beneficios que obtienen de la explotación de buques, embarcaciones o aeronaves de su propiedad.

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 ese establecimiento de forma diferente a la de los establecimientos permanentes de las empresas dedicadas exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea.

20. Tampoco representa dificultad alguna la aplicación de las disposiciones de los párrafos 1 y 2 si la empresa tiene en otro Estado un establecimiento permanente que no se dedique exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea. Si sus propios buques transportan mercancías de la empresa a un establecimiento permanente suyo situado en un país extranjero, puede decirse que ninguno de los beneficios obtenidos por la empresa puede gravarse en el Estado en que esté situado el establecimiento permanente. Lo mismo ocurre si el establecimiento permanente mantiene instalaciones para la explotación de los buques o aeronaves (por ejemplo, muelles de expedición) o realiza otros gastos en relación con el transporte de mercancías de la empresa (por ejemplo, gastos de personal). En este caso, aun cuando algunas funciones relacionadas con la explotación de los buques o aeronaves en tráfico internacional puedan ser realizadas por el establecimiento permanente, los beneficios atribuibles a esas funciones solo serán gravables en el Estado donde se encuentre el lugar de gestión efectiva de la empresa. Todos los gastos, o parte de los

mismos, contraídos en el desempeño de esas funciones deberán deducirse al calcular la parte del beneficio que no es gravable en el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente, y por consiguiente no reducirán la parte de los beneficios atribuibles al establecimiento permanente que pueden gravarse en el Estado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.

21. Cuando los buques o aeronaves sean explotados por un establecimiento en tráfico internacional, la aplicación del artículo a los beneficios resultantes de esa explotación no se verá afectado por el hecho de que los buques o aeronaves sean explotados por un establecimiento permanente que no sea la sede de dirección efectiva de toda la empresa; así, aun cuando dichos beneficios pudieran atribuirse al establecimiento permanente en virtud del artículo 7, solo podrán 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 de la Convención modelo de la OCDE, se refiere al caso en que la sede de dirección efectiva de la empresa de que se trate esté a bordo de un buque o de una embarcación. Como se dice en el comentario de la Convención modelo de la OCDE:

22. [...] En este caso el impuesto no será percibido más que por el Estado en cuyo territorio se encuentre el puerto base del buque o embarcación. Se prevé que, si no puede determinarse el puerto base, el impuesto no será percibido más que por el Estado contratante del que sea residente el explotador del buque o de la embarcación.

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

23. Existen diversas formas de cooperación internacional en el transporte marítimo o aéreo. En esa esfera, la cooperación internacional se realiza mediante acuerdos de consorcio u otros convenios del mismo tipo, que establecen algunas reglas para el reparto de los ingresos (o beneficios) de la empresa mixta.

24. Para aclarar la situación fiscal de los participantes en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación y para resolver cualesquiera dificultades que puedan surgir, los Estados contratantes pueden, si lo juzgan necesario, añadir en sus acuerdos bilaterales la siguiente disposición:

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

Artículo 9

EMPRESAS ASOCIADAS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

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

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

3. Con respecto a la fijación del precio de transferencia de mercancías, tecnología, marcas de fábrica y servicios entre empresas asociadas y las metodologías que se pueden aplicar para determinar el precio correcto cuando las transferencias no se hayan hecho conforme al principio de la independencia, el anterior Grupo de Expertos indicó que los Estados contratantes aplicarán los principios de la OCDE que se enuncian en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. El anterior Grupo de Expertos, en la Convención modelo de las Naciones Unidas revisada en 1999, presentó la opinión de que estas conclusiones representan principios internacionalmente acordados y recomendó que se siguiesen las Directrices en la aplicación del principio de independencia en que se sustenta el artículo.

Las opiniones expresadas por el anterior Grupo de Expertos todavía no han sido plenamente examinadas por el Comité de Expertos, según indican las actas de sus períodos de sesiones anuales.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 9

Párrafo 1

4. El párrafo 1 dispone que en los casos en que estén involucradas empresas asociadas, las autoridades fiscales de un Estado contratante, para calcular las obligaciones fiscales, pueden rectificar la contabilidad de las empresas si, por las relaciones especiales existentes entre estas, sus libros no reflejan los beneficios reales imponibles obtenidos en ese Estado. Es obvio que un ajuste debería autorizarse en esas circunstancias, y el presente párrafo requiere poco comentario. Las disposiciones de este párrafo se aplican solo cuando entre las dos empresas se hayan convenido o impuesto condiciones especiales. Si las transacciones entre empresas asociadas se han realizado en condiciones normales de mercado libre, en otras palabras en condiciones de plena competencia, no se hará rectificación alguna de las contabilidades de las empresas asociadas.

5. En el informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE titulado “Thin Capitalization”³³ existe una acción recíproca entre los convenios fiscales y la normativa interna sobre infracapitalización que guarda relación con el ámbito del artículo. En el párrafo 3 del comentario de la OCDE sobre el artículo 9 se señala:

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

El comentario de la OCDE continúa diciendo:

4. Se plantea la cuestión de si las normas de procedimiento especiales que han instituido algunos países respecto de las transacciones entre partes asociadas son congruentes con la Convención modelo. Por ejem-

³³ Aprobado por el Consejo de la OCDE el 26 de noviembre de 1986 y reproducido en la página R(4)-1 del volumen II de la versión completa de la Convención modelo de la OCDE. Disponible en www.oecd.org/dataoecd/42/20/42649592.pdf.

plo, se puede preguntar si la inversión de la carga de la prueba o de las presunciones de cualquier tipo que a veces se estatuyen en el derecho nacional son congruentes con el principio de la independencia. Algunos países interpretan el artículo de tal modo que de ninguna manera impide el ajuste de los beneficios conforme a la normativa nacional en condiciones que difieren de las del artículo y eleva el principio de la independencia al nivel del acuerdo. Además, casi todos los países miembros consideran que añadir unos requisitos de información más estrictos que los ordinarios, o que incluso llevarían a invertir el *onus probandi*, no constituiría discriminación en el sentido del artículo 24. Sin embargo, en algunos casos la aplicación del derecho nacional de algunos países puede dar lugar a ajustes en los beneficios que se aparten de los principios del artículo. En virtud del artículo, los Estados contratantes pueden atender a esas situaciones mediante los ajustes correspondientes (véase *infra*) y en el marco de procedimientos de acuerdo mutuo.

Párrafo 2

6. Como dice el comentario de la OCDE, “La rectificación de la contabilidad de las transacciones entre empresas asociadas en el supuesto previsto en el párrafo 1 puede originar una doble tributación económica (imposición de personas diferentes por una misma renta) en la medida en que la empresa del Estado A, cuyos beneficios se revisen al alza, será gravada por un importe de beneficios por los que su empresa asociada en el Estado B habrá sido ya gravada”. El comentario de la OCDE observa que “el [p]árrafo 2 prevé que, en esas circunstancias, el Estado B hará un ajuste apropiado para eliminar la doble tributación”³⁴.

Sin embargo, según el comentario de la OCDE:

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

³⁴ Párrafo 5 del comentario de la OCDE al artículo 9.

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

8. El objeto del párrafo no es tratar lo que podrían denominarse “ajustes secundarios”. Supóngase que se haya hecho una corrección de los beneficios imponibles de la empresa X en el Estado A, conforme al principio establecido en el párrafo 1, y que además los beneficios de la empresa Y del Estado B se hayan rectificado de conformidad con el principio establecido en el párrafo 2. La situación no será, sin embargo, idéntica a la que habría existido si las transacciones se hubiesen realizado a precios de plena competencia, pues, de hecho, los fondos que representan los beneficios ajustados se encuentran en la caja de la empresa Y y no en la de la empresa X. Puede aducirse que si las transacciones se hubiesen efectuado a precios independientes y si la empresa X hubiese querido transferir luego esos beneficios a la empresa Y, lo habría hecho, por ejemplo, en la forma de dividendos o de cánones (si la empresa Y es la sociedad principal de la empresa X), o incluso en forma de préstamos (si la empresa X es la sociedad principal de la empresa Y), y que en esas condiciones habrían podido producirse otras consecuencias fiscales (por ejemplo, una retención en la fuente), en función del tipo de renta de que se trate y de las disposiciones del artículo aplicable a esa renta.

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

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

11. Si las partes interesadas no estuvieran de acuerdo en el importe y naturaleza del ajuste apropiado se debe aplicar el procedimiento de acuerdo mutuo del artículo 25; en el comentario a ese artículo figuran diversas consideraciones aplicables a los ajustes de los beneficios de empresas asociadas realizados conforme al presente artículo (siguiendo, en particular, el ajuste de los precios de transferencia) y a los ajustes correspondientes que se deberán hacer correlativamente en aplicación del párrafo 2 del presente artículo [...].

7. Se ha manifestado la opinión de que el ajuste correlativo conforme al párrafo 2 podría ser muy oneroso para un país en desarrollo, lo que podría llevar a considerar la posibilidad de no incluir el párrafo 2 en sus acuerdos. No obstante, el párrafo 2 es un elemento esencial del artículo 9, y la ausencia de un ajuste correlativo daría lugar a una doble tributación, lo que estaría en contradicción con el propósito de la Convención. Un país debe examinar detenidamente el ajuste primario conforme al párrafo 1 antes de decidir qué ajuste correlativo era apropiado para reflejar el ajuste primario. Algunos países consideran que podría ser conveniente suprimir la obligación de que un Estado tuviera que hacer un ajuste correlativo cuando el otro Estado contratante hubiera previamente ajustado los precios de transferencia. Este enfoque podría introducirse cambiando la palabra “ajustará” por las palabras “podrá ajustar”. Los Estados contratantes, en sus negociaciones bilaterales, podrían usar la fórmula que les resultara más conveniente. Sin embargo, no hay consenso respecto del asunto y no se ha modificado la redacción del párrafo 2.

Párrafo 3

8. La Convención modelo de las Naciones Unidas se enmendó en 1999 mediante la adición de un nuevo párrafo 3. Según el párrafo 2 del artículo 9,

un país “ajustará debidamente” (esto es, hará un ajuste correlativo) a fin de reflejar un cambio en el precio de transferencia hecho por un país conforme al párrafo 1 del artículo 9. El nuevo párrafo 3 estipula que las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán cuando, de resultas de actuaciones judiciales o administrativas o de actuaciones legales de otra índole, haya una decisión firme de que, en virtud de actos que den lugar a un ajuste de los beneficios con arreglo al párrafo 1, una de esas empresas podrá ser sancionada por fraude, negligencia grave o incumplimiento doloso. En otras palabras, si de actuaciones judiciales, administrativas o de otra índole ha emanado una decisión firme con arreglo a la cual, en relación con el ajuste de los beneficios conforme al párrafo 1, una de las empresas es sancionada por fraude, negligencia o incumplimiento doloso, no habrá obligación de efectuar el ajuste correlativo en virtud del párrafo 2. Este enfoque significa que un contribuyente puede estar sujeto a sanciones tributarias y no tributarias. Algunos países podrían considerar que esa doble sanción es demasiado severa, pero conviene tener presente que es probable que los casos en que se impusieran esas sanciones serían excepcionales y la disposición no se aplicaría de manera rutinaria.

Artículo 10

DIVIDENDOS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 10 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce las disposiciones del artículo 10 de la Convención modelo de la OCDE, excepto las de su párrafo 2, que contiene importantes diferencias, y los párrafos 4 y 5, que hacen referencia a servicios personales independientes desde un centro fijo. El artículo 10 se refiere a la imposición de los dividendos recibidos por un residente de un Estado contratante de fuentes situadas en el otro Estado contratante. El párrafo 1 dispone que los dividendos podrán someterse a imposición en el país de residencia; por su parte, el párrafo 2 establece que podrán someterse a imposición en el país fuente, pero con una tasa limitada. El término “dividendos” está definido en el párrafo 3 en el sentido de comprender las distribuciones de beneficios de sociedades a sus accionistas. El párrafo 3 del comentario de la OCDE dice así: “Desde el punto de vista de los accionistas, los dividendos son ingresos derivados de los capitales que han puesto a disposición de la sociedad a título de accionistas”. El párrafo 4 dispone que los párrafos 1 y 2 no se aplicarán a los dividendos que sean atribuibles a un establecimiento permanente del receptor en el país fuente, y el párrafo 5 no permite en general que un Estado contratante someta a imposición los dividendos pagados por una sociedad residente en el otro Estado, salvo cuando

el accionista sea residente del Estado que los grava o si los dividendos son atribuibles a un establecimiento permanente del receptor en ese Estado.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 10

Párrafo 1

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

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

7. [...] El término “pagados” tiene un sentido muy amplio, ya que el concepto de pago significa ejecutar la obligación de poner fondos a disposición del accionista de la manera prevista por el contrato o los usos.

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

Párrafo 2

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

5. La Convención modelo de la OCDE restringe el impuesto en el país fuente al 5%, según se dispone en el apartado *a*) cuando se trata de dividendos de inversiones directas, y al 15%, según el apartado *b*), cuando se trata de dividendos de inversiones de cartera; sin embargo, la Convención modelo de las Naciones Unidas deja la determinación de esos porcentajes en manos de las negociaciones bilaterales.

6. Asimismo, el porcentaje mínimo de propiedad necesario en el caso de dividendos de inversiones directas se reduce en el apartado *a*) del 25% al 10%. Sin embargo, el umbral del 10% que determina el nivel de participación que constituye una inversión directa solo tiene carácter ilustrativo. La última vez que se ocupó de esta cuestión, el antiguo Grupo de Expertos decidió reemplazar en el apartado *a*) “25%” por “10%”, como capital mínimo exigido en los casos de dividendos de inversiones directas, porque en algunos países en desarrollo los no residentes están limitados a una propiedad del 50% y el 10% es una parte importante de la participación autorizada en el capital.

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

8. El antiguo Grupo de Expertos sugirió algunas consideraciones que podrían orientar a los países en sus negociaciones respecto de las tasas de tributación del país fuente aplicables a los dividendos de inversiones directas. Si el país desarrollado (de residencia) utilizaba un régimen de créditos, en las negociaciones de los acuerdos fiscales se podía tratar de determinar una tasa del impuesto de retención en la fuente que, combinada con la tasa básica del impuesto sobre la renta de las sociedades en el país fuente, produjera una tasa efectiva combinada que no pasara de la tasa tributaria en el país de residencia. Las posiciones negociadoras de las partes también se podrían ver afectadas por el hecho de que el país de residencia autorizara o no el crédito por impues-

tos exonerados por el país fuente al amparo de programas de incentivos fiscales. Si el país desarrollado utilizara un régimen de exenciones para mitigar la doble tributación, en las negociaciones bilaterales se podría tratar de limitar las tasas de retención en la hipótesis de que: *a)* la exención misma destacaba el concepto de no sujetar a imposición los dividendos entre sociedades y de que una limitación de la tasa de retención en la fuente estaría en armonía con dicho concepto, y *b)* la exención y el resultante abandono de la neutralidad fiscal respecto de la inversión nacional beneficiaria al inversor internacional y una limitación de la tasa de retención en la fuente, que también beneficiaría al inversor, estaría en armonía con este aspecto de la exención.

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

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

11. Además, se han puesto de manifiesto los siguientes atributos especiales en los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo: *a)* las tasas tributarias pueden no ser idénticas para ambos países, pues se autorizan tasas más elevadas para el país en desarrollo; *b)* las tasas tributarias pueden no estar limitadas en absoluto; *c)* las tasas reducidas se pueden aplicar solamente

a los ingresos provenientes de nuevas inversiones; *d*) las tasas más bajas o las exenciones se pueden aplicar solamente a ciertos tipos preferidos de inversiones (por ejemplo, “proyectos industriales” o “primeras inversiones”); y *e*) los dividendos pueden beneficiarse de tasas reducidas únicamente si las acciones se han tenido por un plazo determinado. En los acuerdos fiscales celebrados por países que han adoptado un sistema de imputación en la tributación de las sociedades mercantiles (esto es, la integración del impuesto sobre las sociedades en el impuesto de las sociedades del accionista o el impuesto sobre la renta de las personas físicas) en lugar del régimen de tributación clásico (esto es, la imposición por separado del accionista y de la sociedad), a veces se estipulan disposiciones especiales para velar por que los créditos anticipados y las exenciones concedidos a los accionistas nacionales se hagan extensivos a los accionistas residentes en el otro Estado contratante.

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

- a*) El régimen del impuesto sobre las sociedades en el país fuente (por ejemplo, el grado en que el país aplica un régimen clásico o integrado) y la carga tributaria total sobre los beneficios distribuidos de las sociedades que se derive de ese régimen;
- b*) El grado en que el país de residencia puede descontar el impuesto sobre los dividendos y los beneficios subyacentes de sus propios impuestos y la carga tributaria total impuesta al contribuyente luego de la desgravación en ambos países;
- c*) El grado en que se dé en el país de residencia un crédito de contrapartida por el impuesto que se eximió en el país fuente;
- d*) El logro, desde el punto de vista del país fuente, de un equilibrio satisfactorio entre la recaudación fiscal y la atracción de inversiones extranjeras.

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

11. Si una sociedad colectiva es tratada como persona jurídica en la legislación interna que le sea aplicable, los dos Estados contratantes podrán convenir en modificar el apartado *a*) del párrafo 2 en el sentido de que esa sociedad colectiva podrá beneficiarse igualmente de la tasa reducida prevista para la sociedad principal.

12. El requisito de la propiedad efectiva se introdujo en el párrafo 2 del artículo 10 para aclarar el significado de las palabras “pagados... a un residente” que se utilizan en el párrafo 1 del artículo. De esa manera

se indica que el país fuente no está obligado a renunciar al derecho de gravar los dividendos simplemente porque esos ingresos fueran recibidos inmediatamente por un residente del Estado con el que el país fuente haya concertado un acuerdo. El término “propietario beneficiario” no se utiliza en sentido técnico estricto, y debería entenderse más bien en su contexto y teniendo en cuenta el objetivo y finalidades de la Convención, en particular evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal y la evitación de impuestos.

12.1. Cuando un elemento de renta es recibido por un residente de un Estado contratante que interviene en calidad de agente u otro mandatario, sería contrario al objetivo y finalidad de la Convención que el país fuente concediera la exoneración o exención teniendo en cuenta únicamente la situación del receptor inmediato del ingreso en cuanto residente del otro Estado contratante. El receptor inmediato del ingreso que se encuentre en esa situación puede ser considerado como residente, pero ello no puede dar lugar a un caso de doble tributación, ya que el receptor no es tratado como propietario del ingreso a efectos fiscales en el Estado de residencia. Sería también contradictorio con el objetivo y finalidad de la Convención que el país fuente otorgara la exoneración o exención cuando un residente de un Estado contratante, por procedimientos distintos de una relación de delegación o a través de un mandatario, intervenga simplemente como pantalla de otra persona que recibe de hecho el beneficio de los ingresos en cuestión. Por esas razones, el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado “Double Taxation Conventions and the use of Conduit Companies”³⁵ concluye que una sociedad pantalla no puede ser considerada normalmente como propietario beneficiario si, a pesar de ser el propietario oficial, en la práctica tiene solo facultades muy limitadas, lo que la convierte, en relación con los ingresos en cuestión, en mero fiduciario o administrador que interviene en nombre de las partes interesadas.

12.2. Con sujeción a otras condiciones impuestas en el artículo, la limitación del impuesto exigido en el país fuente continúa aplicándose cuando un intermediario, como un agente u otro mandatario ubicado en un Estado contratante o en un tercer Estado, se interponga entre el acreedor y el deudor pero el propietario beneficiario sea residente del otro Estado contratante (el texto de la Convención modelo se enmendó en 1995 para aclarar este punto, de acuerdo con la posición adoptada sistemáticamente por todos los Estados miembros). Los Estados que deseen formular

³⁵ El informe se reproduce en la página R(6)-1 del volumen II de la versión completa de la Convención modelo de la OCDE.

esta disposición de manera más explícita podrán hacerlo en el curso de las negociaciones bilaterales.

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

13.1. En virtud de la legislación interna de muchos Estados, los fondos de pensiones y entidades semejantes están en general exentos del pago de impuestos por los ingresos procedentes de sus inversiones. Con el fin de conseguir la neutralidad en el trato con respecto a las inversiones nacionales y extranjeras de esas entidades, algunos Estados disponen en forma bilateral que los ingresos, con inclusión de los dividendos, obtenidos por dicha entidad residente del otro Estado estarán exentos de la tributación en la fuente. Los Estados que deseen hacerlo pueden acordar bilateralmente una cláusula basada en el párrafo 69 del comentario al artículo 18.

13.2. De igual modo, algunos Estados se abstienen de gravar los dividendos pagados a otros Estados y a algunas entidades de propiedad absoluta, al menos en la medida en que sus dividendos procedan de actividades de carácter gubernamental. Algunos Estados pueden otorgar esa excepción debido a su interpretación del principio de la inmunidad soberana (véanse los párrs. 6.38 y 6.39 de comentario al art. 1); otros pueden hacerlo de conformidad con las disposiciones de su legislación interna. Los Estados que deseen hacerlo pueden confirmar o aclarar en sus convenios bilaterales el alcance de esas exenciones u otorgar una exención en los casos en que, de lo contrario, no estaría disponible. Ello puede efectuarse incorporando al artículo un párrafo adicional del siguiente tenor:

No obstante las disposiciones del párrafo 2, los intereses mencionados en el párrafo 1 solo podrán someterse a imposición en el Estado contratante donde resida el perceptor si el propietario beneficiario de los dividendos es ese Estado o una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales.

14. En las negociaciones bilaterales, los dos Estados contratantes podrán convenir asimismo [en reducir el porcentaje de participación en el caso de dividendos de inversiones directas]. Un porcentaje inferior se justifica, por ejemplo, en los casos en que el Estado de residencia de la sociedad principal concede a esta, de conformidad con su derecho interno,

una exención para los dividendos correspondientes a una participación inferior al 25% en una filial no residente.

15. En el apartado *a)* del párrafo 2, el término “capital” se utiliza [...] [para reducir el porcentaje de participación en el caso de dividendos de inversiones directas]. El uso de dicho término en ese contexto exige que en la aplicación del apartado *a)* se emplee con el mismo sentido con que se emplea a efectos de las distribuciones a los accionistas (en este caso, la sociedad principal).

- a)* Como regla general, pues, el término “capital” del apartado *a)* deberá entenderse como se entiende en el derecho de las sociedades. Otros elementos, en particular las reservas, no se tomarán en consideración.
- b)* El capital, en el sentido del derecho de las sociedades, deberá indicarse según el valor nominal total de las acciones, que, en la mayoría de los casos, aparecerá como “capital” en el balance de la sociedad.
- c)* No es preciso tener en cuenta las diferencias debidas a las diversas clases de acciones emitidas (acciones ordinarias, acciones privilegiadas, acciones con voto plural, acciones sin derecho a voto, acciones al portador, acciones nominativas, etcétera), pues estas diferencias se refieren más a la naturaleza de los derechos del accionista que a la importancia de su participación en el capital.
- d)* Cuando un préstamo o cualquier otra aportación a la sociedad no constituya, en sentido estricto, capital en el derecho de sociedades, pero en virtud del derecho o los usos internos (“infracapitalización” o asimilación de un préstamo al capital social) la renta obtenida de ellos se considere como dividendo en virtud del artículo 10, el valor de ese préstamo o de esa aportación se considerará también como “capital” en el sentido del apartado *a)*.
- e)* En el caso de entidades que no tengan capital según el derecho de las sociedades, se considerará como capital, para la aplicación del apartado *a)*, el total de las aportaciones que se tomen en consideración a los efectos de la distribución de los beneficios.

En las negociaciones bilaterales, los Estados contratantes podrán separarse del criterio de “capital” utilizado en el apartado *a)* del párrafo 2 y emplear en cambio el criterio del “derecho de voto”.

16. El apartado *a)* del párrafo 2 no exige que la sociedad beneficiaria de los dividendos haya poseído al menos el [10]% del capital durante un período relativamente largo antes de la fecha de la distribución. Esto significa que respecto a la participación solo importará la situación exis-

tente en el momento en que se origine la sujeción al impuesto a la que se aplique el párrafo 2; es decir, en casi todos los casos la situación existente en el momento en que los dividendos se ponen legalmente a disposición de los accionistas. La razón esencial de ello está en el deseo de contar con una disposición que sea aplicable de la manera más amplia posible. Exigir a la sociedad principal la obligación de poseer la participación mínima con cierta antelación a la distribución de beneficios podría suponer investigaciones notables. La legislación interna de ciertos países miembros de la OCDE establece que para beneficiarse de la exención o de la reducción respecto de los dividendos la sociedad beneficiaria deberá haber tenido las acciones durante un plazo mínimo. Por tanto, los Estados contratantes podrán incluir en sus convenios una condición similar.

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

a condición de que esa participación no se haya adquirido esencialmente con el fin de beneficiarse de la presente disposición.

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

19. El párrafo no regula las cuestiones de procedimiento. Cada Estado podrá adoptar el procedimiento previsto en su propia legislación. Podrá reducir inmediatamente sus impuestos a las tasas previstas en el artículo o exigirlos íntegramente, devolviendo luego la diferencia [...]. Se plantean cuestiones especiales en casos triangulares (véase el párr. 71 del comentario al art. 24).

20. No se ha determinado si la reducción en el país fuente debe supe- ditarse o no a la imposición de los dividendos en el Estado de residencia. Esta cuestión podrá resolverse mediante negociaciones bilaterales.

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

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

Párrafo 3

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

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

24. La noción de dividendos se refiere esencialmente a las distribuciones hechas por las sociedades en el sentido del apartado *b)* del párrafo 1 del artículo 3. Por consiguiente, la definición se refiere, en primer lugar, a las distribuciones de beneficios a que dan derecho las acciones, es decir, las participaciones en una sociedad anónima (sociedad de capitales). La definición asimila a las acciones los títulos emitidos por las sociedades que den derecho a participar en los beneficios de la sociedad sin ser créditos: tal es el caso, por ejemplo, de las acciones o bonos de disfrute, ac-

ciones de fundador u otras participaciones sociales. Naturalmente, esta enumeración puede adaptarse en los convenios bilaterales al derecho de los Estados contratantes. Esto puede ser necesario, en particular, cuando se trata de rentas procedentes de acciones de disfrute y acciones de fundador. En cambio, los créditos que den derecho a participar en los beneficios no entrarán en esta categoría [...]; tampoco se considerarán como dividendos los intereses de obligaciones convertibles.

25. El artículo 10 no se refiere solo a los dividendos propiamente dichos, sino también a los intereses sobre préstamos en la medida en que el prestamista comparta efectivamente los riesgos que corra la sociedad, por ejemplo, cuando la amortización dependa fundamentalmente del éxito o fracaso de la marcha de la sociedad. Así pues, los artículos 10 y 11 no impiden que este tipo de intereses se incluya entre los dividendos conforme a las normas nacionales sobre infracapitalización aplicadas en el país del prestatario. La cuestión de si el prestamista comparte los riesgos que corre la empresa se debe determinar en cada caso particular a la luz de la totalidad de las circunstancias, entre otras las siguientes:

- El préstamo es muy superior a toda otra aportación al capital de la empresa (o se contrajo para reemplazar una parte considerable del capital que se ha perdido) y no tiene una contrapartida sustancial de acciones rescatables;
- El acreedor compartirá los beneficios que produzca la sociedad;
- La amortización del préstamo está subordinada a los títulos de otros acreedores o al pago de dividendos;
- El nivel o el pago de intereses dependerá de los beneficios de la sociedad;
- El contrato de préstamo no contiene disposiciones finales relativas a la amortización en fecha cierta.

26. La legislación de muchos Estados asimila a las acciones las participaciones de una sociedad de responsabilidad limitada. De modo similar, las distribuciones de beneficios efectuadas por las sociedades cooperativas se consideran, en general, dividendos.

27. Las distribuciones de beneficios realizadas por sociedades colectivas no tienen el carácter de dividendos, en el sentido de la definición, a menos que esas sociedades estén sujetas, en el Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva, a un régimen fiscal esencialmente análogo al que se aplique a las sociedades anónimas (por ejemplo, en Bélgica, España y Portugal, y también en Francia para las distribuciones hechas a los *commanditaires* en las *sociétés en commandite simple*). Por otra par-

te, pueden ser necesarias ciertas precisiones en los convenios bilaterales en el caso de que la legislación fiscal de un Estado contratante conceda al propietario de participaciones en una sociedad el derecho de optar, en ciertas condiciones, por una imposición análoga a la de un socio de una sociedad colectiva, o a la inversa, conceda al socio de una sociedad colectiva el derecho de elegir ser gravado como propietario de una participación en una sociedad.

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

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

- Las relaciones jurídicas entre esas personas y la sociedad se asimilen a una participación social (“participaciones ocultas”), y
- Las personas que se beneficien de esas ventajas se encuentren estrechamente vinculadas a un accionista; así ocurrirá, por ejemplo, cuando el beneficiario sea un pariente del accionista o una sociedad perteneciente al mismo grupo que la sociedad que posea las acciones.

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

Párrafo 4

15. Este párrafo, que hace inaplicables los párrafos 1 y 2 a los dividendos de acciones que estén efectivamente vinculados con un establecimiento permanente o un centro fijo del receptor en el país fuente, reproduce el párrafo 4 del artículo 10 de la Convención modelo de la OCDE, con la salvedad de que la Convención modelo de las Naciones Unidas hace referencia a una empresa que presta servicios personales independientes desde un centro fijo. En el comentario de la OCDE se observa que el párrafo 4 no adopta la regla de la fuerza atractiva del establecimiento permanente, autorizando a gravar los dividendos como beneficios de la empresa si el receptor tiene un establecimiento permanente o un centro fijo en el país fuente, con independencia de que la participación esté o no vinculada con el establecimiento permanente. En cambio, el párrafo solo autoriza a gravar los dividendos como beneficios de la empresa “[...] si se pagan por participaciones que forman parte del activo del establecimiento permanente o estén efectivamente vinculadas de otra manera a ese establecimiento”³⁶.

El comentario de la OCDE observa además lo siguiente:

32. Se ha indicado que el párrafo podría dar lugar a abusos mediante la transferencia de acciones a establecimientos permanentes creados con ese único objetivo en países que ofrecen tratamiento preferencial a los ingresos resultantes de los dividendos. Además del hecho de que esas transacciones abusivas podrían dar lugar a la aplicación de las normas internas contra el uso indebido, hay que reconocer que un lugar determinado solo puede constituir un establecimiento permanente si se realiza en él una actividad económica y, asimismo, que el requisito de que la participación esté “vinculada efectivamente” con ese lugar exige que la participación esté verdaderamente asociada con esta actividad.

Párrafo 5

16. Este párrafo, que prohíbe que un Estado contratante grave los dividendos pagados por una sociedad residente en el otro Estado solo porque la sociedad deriva rentas o beneficios en el Estado que impone el gravamen, reproduce el párrafo 5 del artículo 10 de la Convención modelo de la OCDE, salvo la referencia en la Convención modelo de las Naciones Unidas a un “centro fijo”. El comentario de la OCDE dice así:

33. El artículo trata solo de los dividendos que una sociedad residente de un Estado contratante pague a un residente del otro Estado. Sin embargo, algunos Estados no gravan solo los dividendos pagados por una

³⁶ Párrafo 31 del comentario de la OCDE al artículo 10.

sociedad residente en ellos, sino también las distribuciones de beneficios procedentes de su territorio hechas por sociedades no residentes. Naturalmente todo Estado puede gravar los beneficios que obtengan en su territorio las sociedades no residentes, en la medida prevista en la Convención (en particular en el art. 7). No debería gravarse, además, a los accionistas de esas sociedades salvo si son residentes de este Estado y están, por lo tanto, naturalmente sometidos a su soberanía fiscal.

34. El párrafo 5 excluye la imposición extraterritorial de los dividendos, es decir, la práctica de los Estados que gravan los dividendos distribuidos por una sociedad no residente solo porque los beneficios sociales con cargo a los cuales se hacen las distribuciones proceden de su territorio (por ejemplo, si se obtienen por medio de un establecimiento permanente situado en él). El problema de la imposición extraterritorial no se planteará, evidentemente, cuando el país fuente de los beneficios sociales grave los dividendos porque sean abonados a un accionista residente en ese Estado o a un establecimiento permanente [o centro fijo] situado en él.

35. Además, puede aducirse que tal disposición no tiene por finalidad y no puede tener por efecto impedir a un Estado someter a una retención en la fuente los dividendos distribuidos por sociedades extranjeras, si se perciben en su territorio. En efecto, en este caso el criterio de sujeción es el hecho del pago de los dividendos y no el origen de los beneficios sociales destinados a la distribución. Pero si la persona que percibe los dividendos en un Estado contratante es residente del otro Estado contratante (del que la sociedad que paga los dividendos sea residente), podrá, en virtud del artículo 21, obtener la exención o el reembolso de la retención en la fuente en el primer Estado. Análogamente, si el beneficiario de los dividendos es un residente de un tercer Estado que haya concertado un convenio sobre la doble tributación con el Estado donde se cobren los dividendos, podrá, en virtud del artículo 21 de ese convenio, obtener la exención o el reembolso de la retención en la fuente de este último Estado.

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

37. Podría aducirse que cuando conforme a la legislación sobre empresas extranjeras controladas u otras normas con efectos semejantes el país de residencia del contribuyente trata de gravar los beneficios que no se han distribuido, actúa en contravención de lo dispuesto en el párrafo 5. Sin embargo, cabe señalar que el párrafo se limita a la imposición en la fuente, y por lo tanto no guarda relación con los gravámenes impuestos en el Estado de residencia en virtud de esa legislación o de esas normas.

Además, el párrafo se refiere exclusivamente a los tributos aplicables a la sociedad, y no al accionista.

38. La aplicación de esa legislación o esas normas, con todo, puede dificultar la aplicación del artículo 23. Si la renta se imputa al contribuyente, cada elemento de renta ha de quedar sometido a las disposiciones pertinentes de la Convención (beneficios de las sociedades, intereses o cánones). Si la suma de que se trate se asimila a los dividendos, evidentemente se deriva de la sociedad pantalla y, por ende, constituye una renta proveniente del país de esa sociedad. Aun en ese caso, no está claro en modo alguno que la cuantía imponible se haya de considerar en calidad de dividendo en el sentido del artículo 10 o de “otros ingresos” en el sentido del artículo 21. En virtud de algunas de esas medidas legislativas o normas, la suma imponible se considera como dividendo, lo que significa que se aplica también una exención concedida en virtud del acuerdo fiscal; por ejemplo, una excepción por afiliación. Es dudoso que la Convención requiera este resultado. Si el país de residencia considera que no es así, bien se podría alegar que está obstaculizando el funcionamiento normal de la excepción de afiliación al gravar el dividendo (en la forma de “suma asimilada a los dividendos”) por anticipado.

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

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

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

Impuestos sobre los beneficios de las sucursales

18. La inclusión de una disposición relativa a la tributación de los beneficios de las sucursales en una versión revisada de la Convención modelo de las Naciones Unidas se examinó en las reuniones del antiguo Grupo de Expertos celebradas en 1987 y 1991. El tema se examinó también además en la reunión del antiguo Grupo de Expertos de 1997 (la Octava Reunión) y se consideró que, dado que solo un número reducido de países gravaba los beneficios de las sucursales, el párrafo bien se podía ubicar en los comentarios y no en el texto principal. Se dejó en manos de los Estados contratantes, si así lo deseaban en el curso de negociaciones bilaterales, la incorporación de disposiciones relativas al impuesto sobre los beneficios de las sucursales en sus acuerdos fiscales bilaterales. En general, los países en desarrollo no se opusieron al principio de la imposición de los beneficios de las sucursales, aunque no tenían establecido ese impuesto.

19. Algunos miembros, aunque citaron la justificación de la tributación de los beneficios de las sucursales como medio de lograr una paridad aproximada en la tributación del país fuente, independientemente de que las actividades en dicho país se realicen por conducto de una filial o de una sucursal, adujeron que el principio se debía aplicar lógicamente en todo el texto de la Convención. Por lo tanto, a su juicio, contrariamente a lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, todos los gastos del establecimiento permanente debían ser deducibles si este era una empresa distinta y separada que tratara con la oficina principal en régimen de entera independencia.

20. Otro miembro de un país desarrollado observó que su país aplicaba el impuesto en dos partes separadas: i) un primer impuesto, análogo al impuesto de retención sobre los dividendos, gravaba la “cuantía equivalente a dividendos” de una sucursal, que era aproximadamente la cuantía que presumible-

mente se habría distribuido en concepto de dividendos si la sucursal hubiera sido una filial; y ii) un segundo impuesto, análogo a un impuesto de retención sobre los intereses pagados por una filial residente en ese país a su sociedad principal extranjera, que se aplicaba a la diferencia positiva entre la cuantía de intereses deducida por la sucursal al calcular su renta imponible y la cuantía de interés realmente pagada por la sucursal. El objetivo principal de ese régimen era reducir al mínimo el efecto de los factores tributarios en la decisión del inversor extranjero de realizar o no sus operaciones en el país por medio de una sucursal o una filial.

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

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

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

23. Esta disposición permite que el impuesto sobre los beneficios de las sucursales se aplique solo a los beneficios gravables en virtud del párrafo 1 del artículo 7 en razón del establecimiento permanente. En muchos acuerdos fiscales, además, se limita la base tributaria a esos beneficios “después de deducir de ellos el impuesto sobre la renta y otros impuesto sobre la renta que los

graven en ese otro Estado”. En otros acuerdos fiscales no figura dicha cláusula porque el concepto está incluido en la legislación interna.

24. En la reunión de 1991 del antiguo Grupo de Expertos se señaló que una disposición relativa al impuesto sobre los beneficios de las sucursales podía estar en conflicto con la cláusula de no discriminación de un tratado. Por cuanto el impuesto sobre los beneficios de las sucursales es, por lo común, un segundo nivel de tributación sobre los beneficios de sociedades extranjeras que no se aplica a las sociedades nacionales que realizan las mismas actividades, se podría considerar, desde el punto de vista técnico, que está prohibido por el artículo 24 (No discriminación). Sin embargo, los países que establecen este impuesto lo consideran un impuesto análogo al impuesto de retención sobre los dividendos pagado por los dividendos que una filial distribuye a la sociedad principal extranjera, y por lo tanto consideran apropiado incluir en el artículo sobre la no discriminación una excepción expresa que autorice el impuesto sobre las sucursales. El artículo sobre no discriminación que consta en varios acuerdos fiscales que contienen disposiciones sobre el impuesto aplicable a los beneficios de las sucursales figura en el párrafo siguiente:

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

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

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

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

Artículo 11

INTERESES

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 11 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce las disposiciones del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, excepto los párrafos 2 y 4, en los que se han hecho modificaciones de fondo, y en los párrafos 4 y 5, en lo que respecta a los servicios personales independientes desde un centro fijo.

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

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

4. En el plano internacional, cuando el beneficiario de los intereses reside en un Estado y el deudor de los intereses en otro, los mismos intereses quedan sometidos a tributación en ambos países. Esta doble tributación puede reducir considerablemente el importe neto de los intereses recibidos por el beneficiario o, si el deudor ha accedido a cargar con el costo del impuesto deducible en la fuente, aumentar la carga financiera del deudor.

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

3. Una fórmula que reservase la imposición exclusiva de los intereses a un Estado, ya fuese el de residencia del beneficiario, ya el país fuente, no

podría lograr el asentimiento general. En consecuencia, se ha adoptado una solución de avenencia. Esta prevé que los intereses podrán someterse a imposición en el Estado de residencia, pero deja al país fuente el derecho de gravarlos si su legislación se lo permite; tratándose de una facultad, el país fuente podrá renunciar a toda exacción fiscal sobre los intereses pagados a no residentes. El ejercicio de su derecho de imposición estará limitado, sin embargo, por un tope que su imposición no podrá sobrepasar [...]. El sacrificio que este último Estado aceptará en esas condiciones quedará compensado por la desgravación que el Estado de residencia concederá para tener en cuenta el impuesto percibido en el país fuente (compárense los arts. 23 A o 23 B).

4. Algunos países, en relación con la imposición del deudor, solo permiten deducir los intereses pagados si el beneficiario reside también en el mismo Estado o está sujeto a imposición en él. En caso contrario, la prohíben. La cuestión dilucidatoria de si debe concederse igualmente la deducción en el caso de que los intereses sean pagados por un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado se trata en el párrafo 5 del artículo 24.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 11

Párrafo 1

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

5. El párrafo 1 formula el principio de que los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado. Al hacerlo no establece un derecho exclusivo de imposición en favor del Estado de residencia. El término “pagados” tiene un sentido muy amplio; pagar significa ejecutar la obligación de poner fondos a disposición del acreedor de la manera prevista por el contrato o por los usos.

6. El artículo trata solo de los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante. No se aplica, pues, a los intereses procedentes de un tercer Estado ni a los intereses procedentes de un Estado contratante que sean atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de ese Estado tenga en el otro Estado contratante [...].

Párrafo 2

7. Este párrafo reproduce el párrafo 2 del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, con un cambio de fondo. La Convención modelo de

la OCDE dispone que el impuesto en el país fuente “no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses”. En cambio, la Convención modelo de las Naciones Unidas dispone que el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales.

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

9. Los miembros de países en desarrollo dieron su consentimiento a la solución del gravamen tanto por el país de residencia como por el país fuente, incorporada a los párrafos 1 y 2 del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, pero encontraron inaceptable el límite del 10% del importe bruto de los intereses mencionado en el párrafo 2 de esa Convención. Como el anterior Grupo de Expertos no pudo llegar a un consenso sobre un límite alternativo, se decidió dejar la cuestión en manos de negociaciones bilaterales.

10. La decisión de no recomendar una tasa máxima de retención se puede justificar por remisión a la práctica actual de los tratados. Las tasas de retención sobre intereses adoptadas en los acuerdos fiscales de países desarrollados y en desarrollo exhiben una mayor amplitud que las aplicables a los dividendos y van desde la exención total hasta el 25%. Sin embargo, algunos países en desarrollo han reducido la tasa de retención sobre los intereses a fin de atraer inversiones extranjeras; varios de estos países han adoptado tasas idénticas o inferiores a la tasa de 10% de la OCDE.

11. Para fijar un nivel exacto del impuesto retenido en el país fuente hay que tomar en consideración algunos factores, entre los que figuran los siguientes: el hecho de que el capital proceda del país de residencia; la posibilidad de que una tasa elevada en la fuente haga que los prestamistas traspasen el costo del impuesto a los prestatarios, lo que significaría que el país fuente aumentaría

sus rentas a expensas de sus propios residentes y no de los prestamistas extranjeros; la posibilidad de que una tasa impositiva superior al límite del descuento impositivo extranjero en el país de residencia desincentive la inversión; el hecho de que la disminución de la tasa de retención tenga consecuencias en el ingreso y en las divisas del país fuente, y el que los intereses fluyan principalmente en una dirección (es decir, desde los países en desarrollo hacia los países desarrollados).

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

- a) Intereses pagados a los gobiernos u organismos públicos;
- b) Intereses garantizados por los gobiernos u organismos públicos;
- c) Intereses pagados a los bancos centrales;
- d) Intereses pagados a los bancos u otras instituciones financieras;
- e) Intereses sobre los préstamos a largo plazo;
- f) Intereses sobre préstamos para financiar equipos especiales u obras públicas; o
- g) Intereses sobre otras categorías de inversiones aprobadas por el Gobierno (por ejemplo, la financiación de exportaciones).

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

13. De manera similar se justifica la reducción de las tasas aplicables a los intereses de las ventas a crédito. En estos casos el proveedor se limita a menudo a traspasar al comprador, sin ninguna otra carga adicional, el precio del crédito pagado a un banco o a una entidad de financiación de exportaciones. Para el vendedor de equipo a crédito, el interés es más un elemento del precio de venta que el producto de un capital invertido.

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

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

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

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

préstamos a largo plazo otorgados por bancos privados cuando dichos préstamos fueran garantizados o refinanciados por un gobierno o por un organismo público.

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

9. El requisito de la propiedad efectiva se introdujo en el párrafo 2 del artículo 11 para aclarar el significado de las palabras “pagados a un residente” que se utilizan en el párrafo 1 del artículo. De esa manera se indica que el país fuente no está obligado a renunciar al derecho de gravar los dividendos simplemente porque esos ingresos fueran recibidos inmediatamente por un residente del Estado con el que el país fuente haya concertado un acuerdo. El término “propietario beneficiario” no se utiliza en sentido técnico estricto, y debería entenderse más bien en su contexto y teniendo en cuenta el objetivo y finalidades de la Convención, en particular evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal y la evitación de impuestos.

10. La desgravación o exención con respecto a un elemento de renta la otorga el país fuente a un residente del otro Estado contratante para evitar por completo o en parte la doble tributación resultante de la tributación simultánea de ese ingreso por el Estado de residencia. Cuando un elemento de renta es recibido por un residente de un Estado contratante que interviene en calidad de agente u otro mandatario, sería contrario al objetivo y finalidad de la Convención que el país fuente concediera la exoneración o exención teniendo en cuenta únicamente la situación del receptor inmediato del ingreso en cuanto residente del otro Estado contratante. El receptor inmediato del ingreso que se encuentre en esa situación puede ser considerado como residente, pero ello no puede dar lugar a un caso de doble tributación, ya que el receptor no es tratado como propietario del ingreso a efectos fiscales en el Estado de residencia. Sería también contradictorio con el objetivo y finalidad de la Convención que el país fuente otorgara la exoneración o exención cuando un residente de un Estado contratante, por procedimientos distintos de una relación de agencia o a través de un mandatario, intervenga simplemente como pantalla de otra persona que recibe de hecho el beneficio de los ingresos en cuestión. Por esas razones, el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado “Double Taxation Conventions and the use of Conduit Companies”³⁷ concluye que una sociedad pantalla no puede ser considerada normalmente como propietario beneficiario si, a pesar de ser el pro-

³⁷ El informe se reproduce en la página R(6)-1, en el volumen II de la versión completa de la Convención modelo de la OCDE.

pietario oficial, en la práctica tiene solo facultades muy limitadas, lo que la convierte, en relación con los ingresos en cuestión, en mero fiduciario o administrador que interviene en nombre de las partes interesadas.

11. Con sujeción a otras condiciones impuestas en el artículo, la limitación del impuesto exigido en el país fuente continúa aplicándose cuando un intermediario, como un agente u otro mandatario ubicado en un Estado contratante o en un tercer Estado, se interponga entre el acreedor y el deudor pero el propietario beneficiario sea residente del otro Estado contratante (el texto de la Convención modelo se enmendó en 1995 para aclarar este punto, de acuerdo con la posición adoptada sistemáticamente por todos los Estados miembros). Los Estados que deseen formular esta disposición de manera más explícita podrán hacerlo en el curso de las negociaciones bilaterales.

12. El párrafo no se pronuncia sobre el modo de imposición en el país fuente. Deja, pues, a ese Estado la facultad de aplicar su legislación interna y, en particular, de exigir el impuesto mediante retención en la fuente o liquidación individual. El artículo no se ocupa de las cuestiones de procedimiento. Cada Estado podrá aplicar el procedimiento prescrito por su legislación [...].

13. El párrafo no especifica si la reducción en el país fuente deberá quedar subordinada o no a la imposición efectiva de los intereses en el Estado de residencia. La cuestión podrá resolverse mediante negociaciones bilaterales.

14. El artículo no contiene ninguna disposición sobre la manera en que el Estado de residencia del beneficiario deberá tomar en cuenta la imposición en el país fuente de los intereses. Esta cuestión se trata en los artículos 23 A y 23 B.

Párrafo 3

19. Este párrafo reproduce el párrafo 3 del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

18. El párrafo 3 precisa el alcance que deberá atribuirse al término “intereses” para la aplicación del régimen de imposición definido por el artículo. Este término designa, en general, los rendimientos de créditos de cualquier clase con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios. La expresión “créditos de cualquier naturaleza” abarca evidentemente los depósitos en efectivo y las fianzas en numerario, así como los rendimientos de los títulos de la deuda pública y los de los bonos u obligaciones, aunque estos tres últimos se mencionan especialmente por su importancia y por ciertas particularidades que

pueden presentar. Se admite, por una parte, que los intereses de préstamos hipotecarios entran en la categoría de rentas de capitales mobiliarios (*revenus de capitaux mobiliers*), aunque algunos países los asimilen a las rentas inmobiliarias. Por otra parte, los créditos, y particularmente los bonos u obligaciones con derecho a participar en los beneficios del deudor se consideran, sin embargo, como préstamos si el contrato, por su carácter general, resulta ser un préstamo con intereses.

19. El interés sobre los bonos con participación no debería, por lo común, considerarse como dividendo, ni tampoco debería considerarse como dividendo el interés sobre los bonos convertibles hasta que los bonos sean realmente convertidos en acciones. Sin embargo, el interés sobre esos bonos se ha de considerar como dividendo si el crédito comparte efectivamente los riesgos que corre la sociedad deudora [...] En situaciones en las que se presume la infracapitalización, a veces resulta difícil distinguir entre dividendos e intereses, y para evitar toda posibilidad de yuxtaposición entre las categorías de rentas a las que se aplican los artículos 10 y 11, respectivamente, debería advertirse que el término “intereses” usado en el artículo 11 no incluye los elementos de renta que caen dentro del ámbito del artículo 10.

20. En lo que respecta más particularmente a la deuda pública y a los bonos u obligaciones, el texto especifica que las primas y los premios vinculados a ellos constituyen intereses. En general, lo que constituye un interés producido por un título de deuda y puede ser gravado como tal en el país fuente será todo lo que el establecimiento emisor del título abone por encima del importe pagado por el suscriptor, es decir, el interés corriente más, en su caso, las primas de rescate o emisión. En consecuencia, cuando se emita un bono u obligación por encima de la par, el exceso del importe pagado por el suscriptor sobre la cantidad reembolsable constituirá un interés negativo que habrá de deducirse de los intereses sujetos a gravamen. Por otro lado, el beneficio o la pérdida que un tenedor de esa clase de obligaciones obtenga por la venta de ese título a un tercero no entrará en el concepto de interés. Según los casos, ese beneficio o pérdida podrá ser una ganancia o pérdida comercial, una ganancia o pérdida de capital o una renta comprendida en el artículo 21.

21. Por otro lado, la definición de intereses contenida en la primera oración del párrafo 3 es, en principio, exhaustiva. Ha parecido preferible no incluir en el texto una referencia subsidiaria a las legislaciones internas; ello se justifica por las siguientes consideraciones:

- a) La definición comprende en la práctica todos los tipos de rentas que las diferentes legislaciones internas consideran como intereses;

- b) La fórmula empleada ofrece mayor seguridad jurídica y pone los convenios al abrigo de los cambios efectuados posteriormente en las legislaciones internas;
- c) En la Convención modelo deben evitarse en lo posible las remisiones a las legislaciones internas.

Queda, sin embargo, entendido que en un convenio bilateral dos Estados contratantes podrán ampliar la fórmula adoptada para abarcar cualquier elemento de renta gravado a título de interés por cualquiera de sus legislaciones internas pero no comprendido en la definición, y en esas condiciones pueden preferir hacer referencia a sus legislaciones internas.

21.1. La definición de interés contenida en la primera oración del párrafo 3 no se aplica por lo común a los pagos hechos en relación con ciertos tipos de instrumentos financieros no tradicionales cuando existe una deuda subyacente (por ejemplo, los *swaps* de tipos de interés). Sin embargo, la definición se aplicará en la medida en que se considere que existe préstamo conforme a la regla de que el fondo prima sobre la forma o la doctrina del abuso de derecho u otra doctrina similar.

19.1. Asimismo, en algunos países ciertos mecanismos financieros no tradicionales se equiparan a las relaciones de deuda en virtud de la legislación fiscal interna, aunque su forma jurídica no sea la de un préstamo. La definición de interés del párrafo 3 se aplica a los pagos efectuados en virtud de esos mecanismos.

19.2. La definición se aplica, por ejemplo, a los instrumentos financieros islámicos en los que la realidad económica del contrato en que se basa el instrumento es un préstamo (aunque su forma jurídica no lo sea). Este puede ser el caso, por ejemplo, de la *murabaha*, la *istisna'a*, algunas formas de *mudaraba* y *musharaka* (como los depósitos con participación en los beneficios y la *musharaka* decreciente) y la *ijara* (en los casos en que equivale a un arrendamiento financiero), así como los *sukuk* que se basan en esos instrumentos³⁸.

19.3. Los países que no abordan expresamente en su legislación los instrumentos mencionados y en general siguen un planteamiento basado en la sustancia económica a los efectos fiscales pueden, no obstante, aplicar la definición de interés a los pagos efectuados en virtud de esos instrumentos. Otra posibilidad es que esos países, así como los que adoptan un planteamiento puramente jurídico a los efectos fiscales, quizá deseen hacer referencia expresa a esos instrumentos en la definición de interés contenida en el acuerdo. Pueden hacerlo introduciendo el siguiente texto después de la primera oración:

³⁸ El Comité ha decidido incluir más detalles relacionados con esos instrumentos en la próxima versión del Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo.

Este término incluye también el ingreso procedente de dispositivos como los instrumentos financieros islámicos en los que la sustancia del contrato subyacente puede asimilarse a un préstamo.

19.4. Es claro que la definición no se aplica a los instrumentos financieros islámicos cuya sustancia económica no puede ser considerada como un préstamo.

19.5. El comentario de la OCDE continúa así:

22. La segunda oración del párrafo 3 excluye de la definición de intereses los recargos por pagos tardíos, pero los Estados contratantes pueden omitir libremente esa oración y considerar las multas por mora como intereses en sus convenios bilaterales. Esas multas que resultan del contrato, de un uso o de una sentencia judicial, consisten en abonos calculados *pro rata temporis* o en forma de suma fija; en algunos casos, estas dos formas de pago pueden combinarse. Aunque se calculen *pro rata temporis*, esos abonos constituyen una forma particular de indemnización al acreedor para compensarle por la pérdida sufrida por la ejecución tardía imputable al deudor, más que una renta del capital. Por lo demás, por razones de seguridad jurídica y de orden práctico se recomienda someter a un mismo régimen fiscal todas las multas de ese tipo, cualquiera que sea la modalidad de pago. En cambio, dos Estados contratantes podrán excluir de la aplicación del artículo 11 cualquier clase de intereses que quieran someter al régimen de los dividendos.

23. Finalmente se plantea la cuestión de saber si conviene asimilar las rentas vitalicias a los intereses; se considera que no. Por un lado, las pensiones vitalicias concedidas en consideración a servicios prestados en relación de dependencia quedan comprendidas en el artículo 18 y se someten al régimen de las pensiones. Por otro lado, si es cierto que las cuotas de las rentas vitalicias adquiridas a título oneroso contienen, a la vez que el interés del capital entregado, la amortización de ese capital, esas cuotas constituyen *fruits civils* que se adquieren día a día, y sería difícil para muchos países hacer la distinción entre la parte de la renta que representa una renta de capital y la que constituye una amortización, a efectos de gravar solo la primera como renta de los capitales mobiliarios. Las legislaciones fiscales, contienen a menudo disposiciones especiales que incluyen a las rentas vitalicias en las categorías de sueldos, salarios y pensiones, gravándolas en consecuencia.

Párrafo 4

20. El presente párrafo, que estipula que las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán a ciertos intereses si el receptor de estos tiene un estableci-

miento permanente o centro fijo en el país fuente, reproduce el párrafo 4 del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, con dos modificaciones. En primer lugar, la Convención modelo de las Naciones Unidas hace referencia a un centro fijo así como a un establecimiento permanente. En segundo lugar, la versión de la OCDE se aplica únicamente si el crédito por el que se pagan intereses está vinculado efectivamente con el establecimiento permanente o con el centro fijo. La Convención modelo de las Naciones Unidas, a diferencia de la Convención modelo de la OCDE, adopta una versión limitada de la norma de la fuerza de atracción limitada en el artículo 7 en la que se definen las rentas que pueden estar sujetas a imposición como beneficios, por lo que en el párrafo 4 del artículo 11 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se introduce el cambio correspondiente. En virtud de esta modificación, los párrafos 1 y 2 son inaplicables si el crédito está vinculado efectivamente con el establecimiento permanente o el centro fijo o con operaciones comerciales en el país fuente que sean idénticas o similares a las realizadas por medio del establecimiento permanente.

Párrafo 5

21. Este párrafo reproduce el párrafo 5 del artículo 11 de la Convención modelo de la OCDE, que establece que el interés debe proceder de fuentes del país de residencia del deudor, con la diferencia de que la versión de las Naciones Unidas hace referencia a un centro fijo así como a un establecimiento permanente. En 1999 se modificó la primera oración del párrafo 5 de acuerdo con la Convención modelo de la OCDE. Sin embargo, durante el debate, el anterior Grupo de Expertos convino en que los países que desearan aplicar una regla diferente podrían hacerlo incorporando una norma que considerara como fuente de los intereses el Estado en el que se utilizase el préstamo que diera origen a esos intereses. Cuando en las negociaciones bilaterales las dos partes fueran de distinta opinión en cuanto a la norma aplicable, una posible solución sería una norma que, en general, aceptase el lugar de residencia del deudor como fuente de los intereses; pero cuando el préstamo por el que se pagasen los intereses se utilizase en el Estado que tuviese una norma de “lugar de uso”, se consideraría que los intereses procedían de ese Estado. El comentario de la OCDE al párrafo 5 del artículo 11 dice así:

26. Este párrafo establece el principio de que el país fuente de los intereses es el Estado en que reside el deudor de esos intereses. Sin embargo, prevé una excepción a esta regla en el caso de préstamos que devenguen intereses que tengan una vinculación económica evidente con el establecimiento permanente que el deudor tenga en el otro Estado contratante. Si el préstamo se ha contraído por las necesidades de ese establecimiento

y este soporta la carga de los intereses, el párrafo establece que la fuente de los intereses se encontrará en el Estado contratante donde esté situado el establecimiento permanente, haciendo abstracción del lugar de residencia del propietario del establecimiento permanente, aun cuando ese propietario resida en un tercer Estado.

27. Si no existe un nexo económico entre el préstamo que devenga los intereses y el establecimiento permanente, el Estado donde esté situado este no podrá ser considerado por esta circunstancia como el Estado de donde procedan los intereses; no podrá gravar esos intereses, ni siquiera dentro de los límites de una “cuota imponible” en proporción a la importancia del establecimiento permanente. Tal práctica sería incompatible con el párrafo 5. Por otra parte, la desviación de la regla establecida en la primera oración del párrafo 5 se justifica solo en el caso de que la vinculación económica entre el préstamo y el establecimiento permanente sea suficientemente clara. A este respecto, pueden distinguirse varios casos posibles:

- a) La dirección del establecimiento permanente ha contraído un préstamo que utiliza para las necesidades específicas del establecimiento permanente, que inscribe en su pasivo y por el que paga directamente los intereses al acreedor.
- b) La oficina central de la empresa ha contraído un préstamo cuyo producto se destina únicamente a las necesidades de un establecimiento permanente situado en otro país. Los intereses los paga la oficina central, pero en último análisis la carga la soporta el establecimiento permanente.
- c) El préstamo lo contrae la oficina central de la empresa y su producto se utiliza para varios establecimientos permanentes situados en diferentes países.

En los casos *a)* y *b)* se cumplen las condiciones impuestas en la segunda oración del párrafo 5, y el Estado donde está situado el establecimiento permanente se considerará como país fuente de los intereses. Por el contrario, el caso *c)* queda fuera de las disposiciones del párrafo 5, cuyo texto no permite atribuir más de una fuente a un mismo préstamo. Esa solución, por otra parte, daría lugar a grandes complicaciones administrativas y haría imposible para los prestamistas calcular de antemano las cargas fiscales que gravarían los intereses. Sin embargo, dos Estados contratantes pueden restringir la aplicación de la disposición final del párrafo 5 al caso *a)* o extenderla al caso *c)*.

28. El párrafo 5 no prevé solución para el caso que queda fuera de sus previsiones: de que el acreedor y el deudor sean de hecho residentes de los

Estados contratantes pero el préstamo se ha contraído para las necesidades de un establecimiento permanente que el deudor tenga en un tercer Estado y que soporte la carga de los intereses. Tal como está actualmente redactado el párrafo 5, solo se aplicará a ese caso su primera oración. Los intereses se considerarán procedentes del Estado contratante donde resida el deudor, y no del tercer Estado en cuyo territorio se encuentre el establecimiento permanente por cuenta del cual se haya contraído el préstamo y que habrá de pagar los intereses. De esta manera los intereses serán gravados a la vez en el Estado contratante de la residencia del deudor y en el de la residencia del beneficiario. Pero aunque la doble tributación podrá evitarse en las relaciones entre esos dos Estados mediante las disposiciones del artículo, no se eliminará en las relaciones entre esos dos Estados y el tercer Estado, si este último grava en la fuente los intereses del préstamo cuando el pago esté a cargo del establecimiento permanente situado en su territorio.

29. Se ha decidido no abordar ese caso en la Convención. Por ello, el Estado contratante de la residencia del deudor no debe renunciar a su imposición en la fuente en beneficio del tercer Estado en que se encuentre el establecimiento permanente por cuenta del cual se haya contraído el préstamo y que soporte la carga de los intereses. Si no fuera así y el tercer Estado no sometiera a tributación en la fuente el interés que soporta el establecimiento permanente, podría haber intentos de evitar la tributación en la fuente en el Estado contratante mediante el uso de un establecimiento permanente situado en dicho tercer Estado. Los Estados que no suscitan preocupación y que deseen abordar la cuestión descrita en el párrafo *supra* pueden hacerlo mediante un acuerdo de utilizar en su convenio bilateral la formulación alternativa del párrafo 5 que se propone en el párrafo 30 *infra*. El riesgo de doble tributación que acaba de mencionarse podrá evitarse mediante un convenio multilateral. Asimismo, si en el caso descrito en el párrafo 28 tanto el Estado del que sea residente el deudor como el tercer Estado donde se encuentre el establecimiento permanente por cuenta del cual se haya contraído el préstamo y que soporte el pago de los intereses reivindican el derecho a gravar en la fuente esos intereses, nada se opone a que ambos Estados, así como, cuando proceda, el Estado de residencia del beneficiario de los intereses se pongan de acuerdo para remediar la doble tributación que resultaría de esta situación, utilizando, en caso necesario, el procedimiento de acuerdo mutuo (de la manera como se prevé en el párrafo 3 del artículo 25).

30. Como se señala en párrafo 29, esa doble tributación podría evitarse mediante un convenio multilateral o bien, si el Estado de residencia del beneficiario o el Estado de residencia del deudor acordaran redactar la

segunda oración del párrafo 5 de la siguiente forma, y en consecuencia los párrafos 1 y 2 del artículo no se aplicarían a los intereses, que se incluirían normalmente en el artículo 7 o en el 21:

Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado distinto de aquel del que sea residente un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con los cuales se haya contraído la deuda por la que se paguen los intereses y que soporten el pago de esos intereses, estos se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente [o el centro fijo].

31. Si ambos Estados contratantes, en sus negociaciones bilaterales, acuerdan reservar al Estado de residencia del beneficiario de las rentas el derecho exclusivo de gravarlas, pierde *ipso facto* todo interés insertar en el convenio que regule sus relaciones la disposición del párrafo 5 que define el país fuente de dichas rentas. Pero también es evidente que en este caso la doble tributación no se evitaría completamente si el deudor de los intereses poseyese en un tercer Estado que gravase en la fuente esos intereses un establecimiento permanente por cuya cuenta se hubiera contraído el préstamo y que soportara la carga de los intereses. El caso sería el mismo previsto [...] *supra*.

Párrafo 6

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

32. Este párrafo tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de los intereses en los casos en que el importe de estos exceda, en virtud de las relaciones especiales entre el deudor y el propietario beneficiario o entre ambos y terceros, del que se habría convenido si el deudor y el propietario beneficiario hubiesen contratado con total independencia. En él se prevé que en tal caso las disposiciones del artículo solo se aplicarán a este último importe y que el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de ambos Estados contratantes, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la Convención.

33. De su texto resulta claramente que para que se aplique esta disposición es necesario que el interés considerado excesivo se deba a relaciones especiales entre el deudor y el propietario beneficiario o entre cualquiera de ellos y un tercero. A título de ejemplo pueden citarse los casos de intereses pagados a una persona física o jurídica que controle directa o indirectamente al deudor, que sea controlada directa o indirectamente

por él o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes con ese deudor. Por lo demás, estos ejemplos son similares o análogos a los casos previstos en el artículo 9.

34. Por otra parte, la noción de relaciones especiales comprende también las relaciones de consanguinidad o de afinidad y, en general, toda comunidad de intereses distinta de la relación jurídica que dé lugar al pago de los intereses.

35. En lo que se refiere al régimen fiscal aplicable al exceso de los intereses, habrá que apreciar su naturaleza exacta, en función de las circunstancias de cada caso, para determinar la categoría de renta en que debe situarse para aplicar las disposiciones de la legislación fiscal de los Estados de que se trate y las de la Convención. El presente párrafo solo permite el ajuste del tipo de interés que se cobra, pero no la reclasificación del préstamo de modo tal que le confiera el carácter de una aportación al capital social. Para que se pudiera hacer el ajuste en virtud del párrafo 6 del artículo 11 sería necesario, como mínimo, eliminar la limitación “habida cuenta del crédito por el que se paguen”. Si se considera necesaria una mayor claridad de intención, podrían agregarse las palabras “por cualquier razón” después de la palabra “exceda”. Se aplicaría una u otra de esas versiones alternativas cuando parte o la totalidad del pago de los intereses fuera excesivo debido a que la cuantía del préstamo o sus condiciones (incluido el tipo de interés) no correspondieran a lo que se habría acordado en ausencia de la relación especial. No obstante, el presente párrafo puede afectar no solo al receptor sino también al pagador del interés excesivo, y si el derecho del país fuente lo autoriza se podrá rechazar la deducción del excedente, con la debida consideración de otras disposiciones aplicables de la Convención. En caso de que dos Estados contratantes encuentren dificultades para determinar las otras disposiciones de la Convención aplicables, según el caso, al exceso de los intereses, nada les impedirá añadir a la última oración del párrafo 6 algunas aclaraciones suplementarias, a condición de no alterar su sentido general.

36. En el supuesto de que los principios y reglas de sus respectivas legislaciones obliguen a cada uno de los Estados contratantes a aplicar artículos diferentes de la Convención para gravar el exceso, será necesario, para resolver el problema, acudir al procedimiento de acuerdo mutuo previsto en la Convención

23. Cuando se examinó esta cuestión por última vez, algunos miembros del antiguo Grupo de Expertos señalaron que los contribuyentes recurren a muchos artificios para beneficiarse de las disposiciones del artículo 11, entre otras

cosas mediante el libramiento o la cesión de acciones u otros títulos respecto de los cuales se pagan dividendos. Si bien para neutralizar esos arreglos se pueden invocar principios como la norma de que el fondo prima sobre la forma o la doctrina del abuso del derecho u otra doctrina análoga, los Estados contratantes que quieran abordar concretamente la cuestión podrían incluir una cláusula como la que figura a continuación en el curso de sus negociaciones sobre acuerdos fiscales bilaterales, a saber:

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

Artículo 12

CÁNONES O REGALÍAS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 12 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce las disposiciones del artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE, con las siguientes excepciones: primera, modificaciones de fondo en los párrafos 1 y 3; segunda, la adición de dos nuevos párrafos 2 y 5, con el resultado de que los números de los párrafos de la Convención modelo de las Naciones Unidas son distintos de los de la Convención modelo de la OCDE; y tercera, un ajuste de redacción en el párrafo 4.

2. Cuando el usuario de una patente o bien análogo reside en un país y paga regalías al propietario de aquellos que reside en otro país, la suma pagada por el usuario está sujeta generalmente a un impuesto percibido por retención en su país, es decir, el país fuente. Este último país exige un impuesto sobre los pagos brutos; por lo tanto, no toma en consideración cualesquiera gastos conexos que pueda haber efectuado el propietario. Si no se reconocen tales gastos, es posible que los beneficios que reciba el propietario después de deducir el impuesto constituyan en algunos casos solo un pequeño porcentaje de las regalías brutas. Como consecuencia, el propietario quizá tenga en cuenta esa retención del impuesto en el país fuente al determinar el importe de la regalía, de forma que el usuario y el país fuente pagarán más, por utilizar la patente o bien análogo, de lo que hubieran pagado si el impuesto retenido por el país fuente fuera más bajo y tuviera en cuenta los gastos efectuados por el propietario. Una empresa manufacturera o un inventor pueden haber gastado sumas considerables en la creación del bien que produce las regalías si se considera que los trabajos de investigación y ensayo requieren una inversión de capital

considerable y no siempre tienen resultados satisfactorios. Por tanto, el problema de determinar la tasa tributaria apropiada que debe aplicar el país fuente es complejo, en especial porque el usuario puede pagar una suma global por la utilización de la patente o bien análogo, además de los pagos regulares de regalías.

3. El comentario al artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE contiene las siguientes observaciones preliminares:

1. Los cánones por la concesión de licencias de explotación de patentes y bienes similares y los pagos análogos constituyen, en principio, para el beneficiario, rentas procedentes de un arrendamiento. Este puede efectuarse en relación con una empresa (por ejemplo, la concesión por un editor de los derechos sobre una obra literaria, o la concesión por el inventor del derecho a utilizar una patente) o con total independencia de cualquier actividad del arrendador (por ejemplo, la concesión, por los herederos del inventor, del uso de una patente de invención).
2. Algunos países, en relación con la imposición del deudor, solo permiten la deducción de los cánones pagados si el beneficiario reside en el mismo Estado que aquel o está sujeto a imposición en ese Estado. No la admiten en el caso contrario. La cuestión de saber si la deducción de que se trate se concederá igualmente en los casos en que los cánones sean pagados por un residente del otro Estado se trata en el párrafo 4 del artículo 24.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 12

Párrafos 1 y 2

4. El párrafo 1 omite la palabra “solo” que aparece en la disposición correspondiente de la Convención modelo de la OCDE, que dispone que “los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante solo podrán someterse a imposición en este último Estado si ese residente es el propietario beneficiario de los cánones”. El párrafo 2 es una adición que se desprende lógicamente de la premisa incorporada al párrafo 1, esto es, que los cánones se pueden gravar tanto en el país fuente como en el país de residencia. Al reconocer que el derecho de gravar los cánones se ha de compartir entre el Estado de residencia y el país fuente, la Convención modelo de las Naciones Unidas se aparta del principio del derecho exclusivo de imposición del Estado de residencia estatuido en la Convención modelo de la OCDE. En este contexto, debe observarse que varios Estados miembros de la OCDE han hecho reservas en cuanto a la imposición exclusiva de los cánones por el Estado de residencia prevista en el artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE.

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

4. El requisito de la propiedad efectiva se introdujo en el párrafo 1 del artículo 12 para aclarar cómo se aplica el párrafo a los pagos efectuados a intermediarios. Especifica que el Estado de la fuente no está obligado a renunciar al derecho de gravar los dividendos simplemente porque esos ingresos fueran recibidos inmediatamente por un residente del Estado con el que el país fuente haya concertado un acuerdo. El término “propietario beneficiario” no se utiliza en sentido técnico estricto, y debería entenderse más bien en su contexto y teniendo en cuenta el objetivo y finalidades de la Convención, en particular, evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal y la evitación de impuestos.

4.1. La desgravación o exención con respecto a un elemento de renta es otorgada por el país fuente a un residente del otro Estado contratante para evitar por completo o en parte la doble tributación que ocurriría como consecuencia de la tributación simultánea de ese ingreso por el Estado de residencia. Cuando un elemento de renta es recibido por un residente de un Estado contratante que interviene en calidad de agente u otro mandatario, sería contrario al objetivo y finalidad de la Convención que el país fuente concediera la exoneración o exención teniendo en cuenta únicamente la situación del receptor inmediato del ingreso en cuanto residente del otro Estado contratante. El receptor inmediato del ingreso que se encuentre en esa situación puede ser considerado como residente, pero ello no puede dar lugar a un caso de doble tributación, ya que el receptor no es tratado como propietario del ingreso a efectos fiscales en el Estado de residencia. Sería también contradictorio con el objetivo y finalidad de la Convención que el país fuente otorgara la exoneración o exención cuando un residente de un Estado contratante, por procedimientos distintos de una relación de agencia o a través de un mandatario, intervenga simplemente como pantalla de otra persona que recibe de hecho el beneficio de los ingresos en cuestión. Por esas razones, el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado “Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies”³⁹ concluye que una sociedad pantalla no puede ser considerada normalmente como propietario beneficiario si, a pesar de ser el propietario oficial, en la práctica tiene solo facultades muy limitadas, lo que la convierte, en relación con los ingresos en cuestión, en mero fiduciario o administrador que interviene en nombre de las partes interesadas.

³⁹ El informe se reproduce en la página R(6)-1 del olumen II de la versión completa de la Convención modelo de la OCDE.

4.2. Con sujeción a otras condiciones impuestas en el artículo, la limitación del impuesto exigido en el país fuente continúa aplicándose cuando un intermediario, como un agente u otro mandatario ubicado en un Estado contratante o en un tercer Estado, se interponga entre el acreedor y el deudor pero el propietario beneficiario sea residente del otro Estado contratante (el texto de la Convención modelo se enmendó en 1995 para aclarar este punto, de acuerdo con la posición adoptada sistemáticamente por todos los Estados miembros). Los Estados que deseen formular esta disposición de manera más explícita podrán hacerlo en el curso de las negociaciones bilaterales.

6. Durante el debate del antiguo Grupo de Expertos, en 1999, los miembros de países en desarrollo expresaron la opinión de que, a fin de facilitar la concertación de acuerdos fiscales entre esos países y los países desarrollados, debía concederse el derecho prioritario a gravar las regalías al país del que procediera la renta, es decir, el país fuente. Las patentes y los procesos se podían conceder a los países en desarrollo después de haber sido plenamente explotados en otras partes y, según ellos, cuando los gastos efectuados en relación con su desarrollo habían sido ya ampliamente amortizados.

7. Algunos miembros de países desarrollados consideraron que sería poco ajustado a la realidad suponer que las empresas seleccionaban las patentes más antiguas para su concesión a los países en desarrollo. Normalmente, una empresa concedería sus patentes a las filiales extranjeras y, por consiguiente, seleccionaría las invenciones más recientes, con la esperanza de ampliar los mercados existentes o de abrir otros nuevos. Las patentes no eran mercancías, sino instrumentos para promover la producción industrial. Varios miembros de países desarrollados sostuvieron que, por principio, el país de residencia del propietario de una patente o de un bien análogo debía tener un derecho exclusivo o prioritario a gravar las regalías pagadas por ellos.

8. Como el antiguo Grupo de Expertos no llegó a un consenso sobre una tasa específica para el impuesto retenido en la fuente que debía exigirse por las regalías sobre la cuantía bruta, se decidió que la tasa debería determinarse mediante negociaciones bilaterales. En esas negociaciones podían tomarse en cuenta las siguientes consideraciones:

- En primer lugar, el país fuente debía reconocer tanto los gastos corrientes asignables a la regalía como los efectuados para el desarrollo del bien cuyo uso diera origen a esa regalía. Se debía tener en cuenta que estos últimos gastos eran también asignables a los beneficios obtenidos de otras regalías o actividades, pasadas o futuras relacionadas con esos gastos, y asimismo que otros gastos no efectuados directamente para el desarrollo de ese bien podían haber contribuido, sin embargo, de forma importante, a ese desarrollo;

- En segundo lugar, si se convenía una proporción de gastos al determinar una tasa bruta en el país fuente —el país del beneficiario—, si aplicaba el método de descuento debía tomar esa proporción de gastos para determinar la aplicación de su descuento, siempre que fuera viable. Por consiguiente, la cuestión debía examinarse en los artículos 23 A o 23 B.

9. Otros factores podrían influir en la determinación del impuesto retenido en la fuente sobre las regalías brutas, incluida la necesidad de los países en desarrollo de obtener rentas y de conservar divisas: el hecho de que en casi todos los casos los pagos de regalías se hacen de países en desarrollo a países desarrollados; el grado de asistencia que los países desarrollados deben prestar, por diversas razones, a los países en desarrollo, y la especial importancia de facilitar esa asistencia en el contexto de los pagos de regalías; la conveniencia de impedir que se transfiera la carga del impuesto al concesionario en el contrato de concesión de la licencia; la posibilidad que la tributación en la fuente da a un país en desarrollo de formar juicios selectivos en virtud de los cuales puede, mediante reducciones o exenciones de impuestos, fomentar los arreglos de otorgamiento de licencias si los estima convenientes para su desarrollo; la disminución de los riesgos de evasión fiscal merced a la tributación en el país fuente; el hecho de que el país del concedente facilite los servicios y actividades necesarios para la explotación de la patente, asumiendo así los riesgos correspondientes; la conveniencia de obtener y fomentar una corriente de tecnología hacia los países en desarrollo; la conveniencia de ampliar el campo de actividad del concedente en la utilización de sus investigaciones; los beneficios que los países desarrollados obtienen del desarrollo mundial en general; la importancia relativa de los ingresos fiscales que se sacrifican; y la relación entre la decisión por la que se fija el importe de las regalías y otras decisiones adoptadas en las negociaciones.

10. La renta procedente del alquiler de películas no debe tratarse como beneficio industrial y comercial, sino que debe regularse en el contexto de las regalías. El impuesto se recaudaría sobre una base bruta, pero se tendrían en cuenta los gastos al determinar la tasa de retención en la fuente. En cuanto a los gastos, hay ciertos factores que podrían considerarse específicos del alquiler de películas. En general, los gastos de los productores de películas podrían ser mucho más elevados y sus beneficios menores que en el caso de las regalías industriales. Por otra parte, como una parte considerable de los gastos de las películas corresponde a las elevadas remuneraciones pagadas a los actores y a otros participantes que son gravados exclusivamente por el país de residencia y no por el país fuente, tales gastos tal vez no justifican ninguna deducción importante del impuesto percibido por retención en la fuente. Sin embargo, podría decirse que las cantidades involucradas sí son verdaderos costos para el

productor y deben tenerse en cuenta, y que a la vez todos los países interesados deben colaborar para que esas rentas no escapen a la imposición. Además, si bien el hecho de que se hayan amortizado los gastos en el país de residencia no quiere decir que esos gastos no deban tenerse en cuenta en la fuente, las películas antiguas pueden presentar en algún momento una situación diferente.

11. Algunos miembros del antiguo Grupo de Expertos estimaron que, puesto que esos derechos representaban un esfuerzo cultural, debían quedar exentos de tributación en el país fuente. Otros miembros consideraron, sin embargo, que el país de residencia impondría una tributación y que la reducción en la fuente no beneficiaría al autor. Otros miembros se manifestaron partidarios de eximir los derechos de autor en la fuente, no necesariamente por razones culturales, sino porque el país de residencia estaba en mejor situación para evaluar los gastos y las circunstancias personales del creador de esos derechos, incluido el tiempo que este hubiera dedicado a crear los libros u otras obras registradas; en algunos casos podía apoyarse una reducción del impuesto del país fuente por el hecho de que ese impuesto era demasiado elevado para ser absorbido por el descuento impositivo del país de residencia. Con todo, los países fuente quizá no estuviesen dispuestos a aceptar este enfoque del problema. Si la parte que tratara con el país fuente fuera el editor y no el autor, los argumentos en favor de la exención de los ingresos del autor basados en su situación personal evidentemente no se aplicarían al editor.

Párrafo 3

12. El presente párrafo reproduce el párrafo 2 del artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE pero no incorpora la enmienda introducida a este último en 1992, en virtud de la cual se eliminó del artículo el arrendamiento de equipo. Asimismo, el párrafo 3 del artículo 12 se refiere a pagos por cintas y cánones que no figuran en la disposición pertinente de la Convención modelo de la OCDE. Cabe mencionar los siguientes pasajes del comentario de la OCDE (los textos entre corchetes son pasajes del comentario que subrayan las diferencias entre la Convención modelo de las Naciones Unidas y la Convención modelo de la OCDE):

8. En el párrafo 2 figura una definición de “cánones”. Los cánones corresponden, en general, a derechos o bienes que constituyen las diferentes formas de la propiedad literaria y artística, los elementos de propiedad intelectual indicados en el texto y la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. La definición se aplica a los pagos por la utilización, o el derecho a la utilización, de los derechos del tipo mencionado, con independencia de que se hayan inscrito o deban inscribirse en un registro público. Abarca tanto los pagos en virtud de una licencia como la remuneración que una persona debería pagar por una reproducción fraudulenta o por infringir el derecho.

8.4. Como orientación, se dan seguidamente algunas explicaciones para definir el ámbito del artículo 12 en relación con los demás artículos de la Convención, en lo que se refiere, en particular, al [arrendamiento de equipo y el] suministro de información.

10. Los pagos por concepto de arrendamiento de películas cinematográficas se consideran igualmente como cánones, tanto si esas películas se proyectan en salas de espectáculos como si se emiten en la televisión. Sin embargo, puede acordarse en negociaciones bilaterales que los arriendos pagados por ese concepto se considerarán como beneficios comerciales y se someterán, en consecuencia, a las disposiciones de los artículos 7 y 9.

11. Al calificar como cánones las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, el párrafo 2 comprende el concepto de *know-how*. Algunos órganos y autores especializados han formulado definiciones del *know-how*. Las palabras “pagadas ... por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” se utilizan en el contexto de la transferencia de ciertas informaciones que no se han patentado y no se suelen incluir en otras categorías de derechos de propiedad intelectual. En general hace referencia a la información no divulgada de carácter industrial, comercial o científico resultante de una experiencia anterior que tenga aplicación práctica en el funcionamiento de una empresa y de cuya divulgación se pueda conseguir un beneficio económico. Como la definición está relacionada con la información relativa a una experiencia anterior, el artículo no se aplica a los pagos en concepto de nueva información obtenida como consecuencia de la realización de servicios a petición del pagador.

Algunos miembros del Comité de Expertos opinan que no hay motivos para limitar el ámbito de la información de carácter industrial, comercial o científico a la resultante de una experiencia anterior. El comentario de la OCDE continúa luego así:

11.1. En el contrato de *know-how*, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias especiales no revelados al público, para que esta pueda utilizarlos por cuenta propia. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza su resultado.

11.2. Este contrato difiere, pues, de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios, en los que una de las partes se obliga a utilizar los conocimientos usuales de su profesión a fin de ejecutar una obra para la otra parte. Los pagos realizados en el marco de estos contratos se

incluyen en general en el ámbito del artículo 7 o, en el caso de la Convención modelo de las Naciones Unidas, en el del artículo 14.

11.3. La necesidad de distinguir entre esos dos tipos de pagos, es decir, en concepto de suministro de *know-how* y por la prestación de servicios, algunas veces ocasiona dificultades prácticas. Los siguientes criterios son válidos para establecer esa distinción:

- Los contratos por el suministro de *know-how* hacen referencia a la información del tipo descrito en el párrafo 11 que existe ya o al suministro de ese tipo de información después de su desarrollo o creación, e incluyen disposiciones específicas acerca de la confidencialidad de la misma.
- En el caso de los contratos por la prestación de servicios, el proveedor se compromete a realizar servicios que pueden requerir el uso, por dicho proveedor, de conocimientos, aptitudes o técnicas especiales, pero no la transferencia de dichos conocimientos, aptitudes o técnicas especiales a la otra parte.
- En la mayoría de los casos relacionados con el suministro de *know-how*, en general es muy poco más lo que tiene que hacer el proveedor en virtud del contrato, además de suministrar la información disponible o reproducir el material existente. En cambio, un contrato de prestación de servicios requeriría, en la mayoría de los casos, un nivel mucho mayor de gasto por parte del proveedor, a fin de cumplir sus obligaciones contractuales. Por ejemplo, el proveedor, según la naturaleza de los servicios que debe prestar, quizá deba pagar salarios y sueldos a los empleados que realizan actividades de investigación, diseño, comprobación, reproducción gráfica, etcétera, o remunerar a los subcontratistas por el desempeño de servicios semejantes.

11.4. Entre los ejemplos de pagos que, por consiguiente, deberían considerarse como recibidos, no por el suministro de *know-how* sino más bien por la prestación de servicios, se incluyen los siguientes:

- Remuneraciones obtenidas por los servicios de postventa,
- Remuneraciones por los servicios prestados por un vendedor al comprador en virtud de una garantía,
- Remuneraciones en concepto únicamente de asistencia técnica,
- Remuneraciones para una lista de posibles clientes cuando esta se elabora expresamente para el pagador a partir de información accesible al público (no obstante, la remuneración por la lista confidencial de clientes a quien el receptor del pago ha suministrado un

producto o servicio determinado constituiría una remuneración por *know-how*, ya que estaría relacionada con la experiencia comercial del receptor del pago en sus relaciones con esos clientes),

- Remuneraciones por consultas atendidas por un ingeniero, un abogado o un experto contable, y
- Remuneraciones por el asesoramiento ofrecido electrónicamente, las comunicaciones electrónicas con técnicos o el acceso, mediante redes informáticas, a una base de datos de solución de problemas, como una base de datos que permita a los usuarios utilizar programas informáticos sin información confidencial en respuesta a preguntas formuladas frecuentemente o problemas comunes que se presentan con frecuencia.

11.5. En el caso concreto de un contrato en virtud del cual el proveedor deba suministrar información acerca de programas electrónicos, por norma general se considerará que el pago corresponde a la prestación de dicha información, por lo que se consideraría como *know-how* únicamente cuando se realiza para adquirir información que contenga las ideas y principios en que se basa el programa, como lógica, algoritmos o lenguajes o técnicas de programación, cuando dicha información se facilita con la condición de que el cliente no la divulgue sin autorización y cuando está sujeta a alguno de los mecanismos de protección del secreto comercial.

11.6. En la práctica de los negocios se encuentran contratos que comprenden a la vez *know-how* y prestaciones de asistencia técnica. Un ejemplo, entre otros, de contratos de esta especie es el contrato de franquicia (*franchising*), en el que el cedente comunica al cesionario sus conocimientos y experiencias y le presta además una asistencia técnica variada, acompañada en algunos casos de ayudas financieras y entregas de mercancías. En el caso de un contrato mixto, convendrá en principio descomponer, con ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o por medio de una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a que se aplique y someter cada una de las partes de la remuneración así determinadas al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una parte de las prestaciones convenidas constituya, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas en él solo tengan un carácter accesorio y en general poco importante, en general debería someterse la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal.

12. La posibilidad de que los pagos recibidos como remuneración por programas de informática se clasifiquen como cánones plantea proble-

mas difíciles, pero el asunto es de considerable importancia en vista del rápido desarrollo de la tecnología informática en los años recientes y de la magnitud de las transferencias transfronterizas de tecnología. En 1992, el comentario se modificó para describir los principios que deberían regular esa clasificación. Los párrafos 12 a 17 se modificaron de nuevo en 2000 para especificar mejor el análisis en virtud del cual los beneficios comerciales se distinguen de los cánones en las transacciones de programas informáticos. En la mayoría de los casos el análisis revisado no dará lugar a un resultado diferente.

12.1. Los programas de informática pueden ser un programa, o una serie de ellos, que contiene las instrucciones que un ordenador necesita para ejecutar sus propios procesos operacionales (programas operativos) o para realizar otras funciones (programas de aplicaciones). Los programas de informática se pueden transferir por diversos medios; por ejemplo, por escrito, electrónicamente, en cintas o discos magnéticos, en disco láser o en cederrón. Se pueden normalizar en relación con una amplia gama de aplicaciones o se pueden adaptar para un usuario individual. Se pueden transferir como parte integrante de los ordenadores o en una forma independiente que se pueda utilizar en diversos ordenadores.

12.2. El carácter de los pagos recibidos en las transacciones que implican la transferencia de programas informáticos depende de la naturaleza de los derechos que el cesionario adquiere en virtud del mecanismo concreto referido al uso y explotación del programa. Los derechos sobre los programas informáticos son una forma de propiedad intelectual. La investigación de las prácticas de los países miembros de la OCDE ha puesto de manifiesto que todos, menos uno, protegen los derechos sobre los programas informáticos de forma explícita o implícita al amparo de su legislación sobre derechos de autor. Aunque el término “programas informáticos” se utiliza en general para describir tanto el programa —en el que subsiste el derecho de propiedad intelectual (derecho de autor)— como su soporte, la legislación sobre derechos de autor de la mayoría de los países miembros de la OCDE reconoce una distinción entre el derecho de autor sobre el programa y el soporte lógico que incorpora una copia del programa protegido por el derecho de autor. Los derechos relacionados con los programas de informática se pueden traspasar de muy diversas maneras, que van desde la enajenación de todos los derechos incluidos en el derecho de autor hasta la venta de un producto cuya utilización quede sujeta a restricciones. La remuneración puede también adoptar diversas formas. Estos factores hacen difícil determinar el límite entre los pagos por programas de informática que claramente corresponden a la categoría de cánones y otros tipos de pagos. La dificultad de determinación se

agrava por la facilidad de reproducción de los programas informáticos y por el hecho de que su adquisición implica frecuentemente la realización de una copia por el adquirente a fin de poder utilizar el programa informático.

13. En la mayoría de los casos los derechos del cesionario consisten en derechos parciales o completos sobre el derecho de autor subyacente (véanse los párrs. 13.1 y 15 *infra*), o pueden ser derechos parciales o completos (o equivalentes) sobre una copia del programa (“copia del programa”), independientemente de que esta se encuentre en un soporte material o se suministre electrónicamente (véanse los párrs. 14 a 14.2 *infra*). En algunos casos aislados la transacción puede representar una transferencia de *know-how* o una fórmula secreta (párr. 14.3).

13.1. Los pagos realizados por la adquisición de derechos parciales sobre el derecho de autor (sin que el cedente enajene plenamente los derechos de autor) representarán un canon cuando permitan utilizar el programa de una manera que sin tal licencia constituiría una infracción del derecho de autor. Entre los ejemplos de esos acuerdos se incluyen las licencias de reproducción y distribución al público de programas informáticos que incorporan el programa protegido por el derecho de autor, o de modificación y divulgación pública del programa. En esas circunstancias, los pagos corresponden al derecho de utilizar el derecho de autor sobre el programa (es decir, explotar los derechos que, en caso contrario, serían prerrogativa exclusiva del titular del derecho de autor). Conviene señalar que cuando el pago por un programa de informática se puede legítimamente incluir en la categoría de canon, pueden plantearse dificultades para aplicar las disposiciones sobre el derecho de autor que figuran en el artículo a los pagos por el programa de informática, ya que el párrafo 2 requiere que los programas de informática se clasifiquen en la categoría de obras literarias, artísticas o científicas. Ninguna de esas categorías parece enteramente satisfactoria. La legislación sobre el derecho de autor de muchos países trata de solucionar ese problema clasificando expresamente los programas de informática como obras literarias o científicas. En el caso de otros países, podría ser más realista considerarlos como obras científicas. Los países que no puedan ubicar a los programas de informática en ninguna de estas categorías acaso tengan razones para adoptar en sus acuerdos bilaterales una versión enmendada del párrafo 2 que o bien omita toda referencia a la naturaleza de los derechos de autor o se refiera específicamente a los programas de informática.

14. En otros tipos de transacción, los derechos adquiridos en relación con el derecho de autor se limitan a los necesarios para permitir al usuario utilizar el programa; por ejemplo, cuando se conceden al cesionario

derechos limitados de reproducir el programa. Esa sería la situación habitual en las transacciones para la adquisición de una copia del programa. Los derechos transferidos en esos casos están directamente relacionados con la naturaleza de los programas de informática. Permiten al usuario copiar el programa, por ejemplo, en el disco duro del ordenador del usuario o archivarlo. En ese contexto, es importante señalar que la protección reconocida a los programas de informática en virtud de la legislación sobre el derecho de autor puede variar de un país a otro. En algunos países, el acto de copiar el programa en el disco duro o en la memoria de acceso aleatorio de una computadora constituiría, si no hubiera una licencia, una infracción del derecho de autor. No obstante, las leyes sobre el derecho de autor de muchos países otorgan automáticamente este derecho al propietario del soporte lógico que incorpora un programa informático. Independientemente de que este derecho se otorgue en virtud de la legislación o de un acuerdo de licencia con el titular del derecho de autor, la copia del programa en el disco duro o en la memoria de acceso aleatorio de la computadora o su copia en el archivo constituye un paso esencial para la utilización del programa. Por ello, los derechos relacionados con esas actividades de copia, cuando lo único que hacen es permitir el funcionamiento eficaz del programa por el usuario, no deben tenerse en cuenta al analizar el carácter de la transacción a los efectos fiscales. Los pagos en esos tipos de transacciones deberían considerarse como ingresos comerciales de conformidad con el artículo 7.

14.1. El método de transferencia del programa de informática al cesionario es irrelevante. Por ejemplo, no importa si el cesionario adquiere un disco de computadora que contenga una copia del programa o recibe directamente una copia en el disco duro de la computadora a través de una conexión por modem. Tampoco es relevante el hecho de que pueda haber restricciones sobre el uso que el cesionario pueda hacer del programa.

14.2. La facilidad de reproducción de los programas informáticos ha dado lugar a mecanismos de distribución en los que el cesionario obtiene los derechos para realizar múltiples copias del programa que se utilizarán únicamente dentro de su propia empresa. Esos sistemas se conocen normalmente con el nombre de “licencias de explotación”, “licencias de empresa” o “licencias para redes”. Aunque tales mecanismos permiten la realización de múltiples copias del programa, esos derechos están en general limitados a las copias necesarias para hacer posible el funcionamiento del programa en las computadoras o en la red del cesionario, y la licencia no permite la reproducción con ningún otro objetivo. Los pagos realizados en virtud de esos arreglos se considerarán en la mayoría de los casos como beneficios comerciales de conformidad con el artículo 7.

14.3. Otro tipo, menos frecuente, de transacción que implica la transferencia de programas informáticos es el caso en que una empresa o un programador conviene en facilitar información sobre las ideas y principios en que se basa el programa, como lógica, algoritmos o lenguajes o técnicas de programación. En esas circunstancias, los pagos pueden considerarse como cánones en la medida en que corresponden al uso, o derecho de uso, de fórmulas secretas o a información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas que no pueden estar protegidas independientemente por derechos de autor. Ello contrasta con el caso habitual en que se adquiere la copia de un programa para su utilización por el usuario final.

14.4. Los acuerdos entre el titular del derecho de autor de un programa informático y un intermediario de distribución suelen otorgar a este el derecho a distribuir copias del programa, pero no a reproducirlo. En esas transacciones, los derechos adquiridos en relación con el derecho de autor son solo los necesarios para que el intermediario comercial distribuya copias del programa informático. En esas transacciones, los distribuidores pagan la adquisición de las copias del programa informático, pero no la explotación de posibles derechos sobre el derecho de autor del mismo. Por ello, en una transacción en que un distribuidor realice pagos para recibir y distribuir copias de programas informáticos (sin derecho a reproducirlos), los derechos en relación con esas actividades de distribución no deben tenerse en cuenta al analizar el carácter de la transacción a efectos fiscales. Los pagos en esos tipos de transacción se considerarían como beneficios comerciales de conformidad con el artículo 7. Así ocurriría independientemente de que las copias distribuidas se entreguen en soportes tangibles o se distribuyan electrónicamente (sin que el distribuidor tenga derecho a reproducir el programa informático) o de que este sea objeto de pequeñas adaptaciones para su instalación.

15. Cuando la remuneración se paga por el traspaso total del derecho de autor, el pago no puede constituir una regalía y el presente artículo deja de ser aplicable. Se pueden plantear dificultades cuando hay una enajenación de derechos que involucren:

- El derecho de uso exclusivo del derecho de autor durante un plazo determinado o en una región geográfica limitada;
- Una compensación adicional en relación con el uso;
- Una compensación en forma de pago de una suma global considerable.

16. Cada caso dependerá de sus circunstancias particulares, pero, en general, si el pago se realiza por el traspaso de derechos que constituyen

una propiedad distinta y específica (lo que es más probable que ocurra en el caso de los derechos con una limitación más geográfica que temporal), esos pagos constituirán probablemente rentas del comercio en el sentido del artículo 7 (o 14 en el caso de la Convención modelo de las Naciones Unidas) o ganancias de capital en el sentido del artículo 13, y no regalías en el sentido del artículo 12. Ello se debe a que cuando se han enajenado derechos total o parcialmente, la remuneración no puede corresponder al uso de los derechos. El carácter esencial de la transacción en cuanto forma de enajenación no se puede alterar por la forma de la remuneración, por el pago de la remuneración en cuotas o, a juicio de muchos países, por la circunstancia de que los pagos dependan de un hecho imprevisto.

17. La tercera situación se presenta cuando los pagos por programas de informática se hacen al amparo de contratos mixtos. Entre esos contratos se pueden mencionar los contratos de compraventa de ordenadores con programas de informática instalados y las concesiones que combinan el derecho a utilizar programas de informática con una prestación de servicios. Los métodos establecidos en el párrafo 11 *supra* para resolver problemas similares en relación con las regalías por patentes y *know-how* son igualmente aplicables a los programas de informática. Cuando sea necesario, la cuantía total de la remuneración que se ha de pagar en virtud de un contrato se debe descomponer con ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o por medio de una distribución razonable, aplicando el régimen fiscal que corresponda a cada uno de los elementos de la distribución.

17.1. Los principios mencionados en relación con el pago de los programas informáticos son también aplicables a las transacciones relativas a otros tipos de productos digitales, como imágenes, sonidos o texto. El desarrollo del comercio electrónico ha multiplicado el número de dichas transacciones. Al decidir si los pagos asociados con esas transacciones constituyen o no cánones, lo primero que hay que precisar es la razón fundamental por la que se realiza el pago.

17.2. En virtud de la legislación pertinente de algunos países, las transacciones que permiten al cliente descargar electrónicamente productos digitales pueden dar lugar al uso del derecho de autor por el cliente, por ejemplo, porque en el contrato se otorga el derecho a hacer una o más copias del contenido digital. Cuando la consideración corresponde fundamentalmente a una finalidad distinta del uso, o del derecho de uso, de los derechos sobre el derecho de autor (por ejemplo, adquirir otros tipos de derechos contractuales, datos o servicios), y el uso del derecho de autor se limita a los derechos necesarios para permitir la descarga, almacena-

miento y funcionamiento en el ordenador, en la red o en otro sistema de almacenamiento o en un dispositivo de reproducción o representación visual del cliente, ese uso del derecho de autor no debe afectar al análisis del carácter del pago a los efectos de aplicar la definición de “cánones”.

17.3. Así ocurre en las transacciones que permiten al cliente (que puede ser una empresa) descargar electrónicamente productos digitales (como soportes lógicos, imágenes, sonidos o texto) para su propio uso o disfrute. En esas transacciones el pago corresponde fundamentalmente a la adquisición de datos transmitidos en forma de señal digital, y por consiguiente no constituyen cánones, sino que se incluyen en el artículo 7 o en el artículo 13, según el caso. En la medida en que el acto de copiar la señal digital en el disco duro o en otro soporte no temporal del cliente implique el uso de un derecho de autor por el cliente de conformidad con la legislación y los acuerdos contractuales pertinentes, esa copia es meramente el medio por el cual se capta y almacena la señal digital. Este uso del derecho de autor no es importante a los efectos de clasificación, ya que no corresponde a la razón fundamental del pago (es decir, adquirir datos transmitidos en forma de señal digital), que es el factor determinante para la definición de los cánones. No habría tampoco ninguna base para clasificar esas transacciones como “cánones” si en virtud de la legislación y los acuerdos contractuales pertinentes la creación de una copia se considera como uso del derecho de autor por el proveedor más que por el cliente.

17.4. Por el contrario, las transacciones donde la justificación fundamental del pago es la concesión del derecho a usar un derecho de autor en un producto digital que se descarga electrónicamente con ese fin, darán lugar a regalías. Así ocurriría, por ejemplo, en el caso de un editor de libros que pagara para adquirir el derecho a reproducir una imagen protegida por derecho de autor, que se descargaría electrónicamente para su inclusión en la portada de un libro que se va a publicar. En esa transacción, la razón fundamental del pago es la adquisición de los derechos para utilizar el derecho de autor sobre el producto digital, es decir, el derecho a reproducir y distribuir la imagen, y no simplemente la adquisición del contenido digital.

Algunos miembros del Comité de Expertos opinan que los pagos mencionados en los párrafos 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 y 17.3 del comentario de la OCDE extractado *supra* pueden constituir regalías. El comentario de la OCDE continúa así:

18. Las indicaciones hechas *supra* en relación con los contratos mixtos pueden aplicarse también a ciertas representaciones artísticas, en particular a los conciertos dirigidos por un director de orquesta o los recitales

dados por un músico. Parece que la remuneración de la interpretación musical, incrementada en su caso con la correspondiente a la radiodifusión simultánea, deberá ser tratada con arreglo al artículo 17. Cuando en virtud del mismo contrato o de un contrato distinto la prestación musical se grabe y el artista haya estipulado que se le pagarán cánones por la venta o por la audición pública de los discos, la parte de remuneración recibida correspondiente a estos cánones quedará comprendida en el artículo 12. En cambio, cuando el derecho de autor de una grabación sonora, debido a la legislación sobre el derecho de autor pertinente o a los términos del contrato, pertenece a una persona con la que el artista haya convenido mediante contrato la prestación de sus servicios (por ejemplo, una interpretación musical durante la grabación) o a un tercero, los pagos realizados en virtud de dicho contrato quedan comprendidos en los artículos 7 [o artículo 14 de la Convención modelo de las Naciones Unidas] (por ejemplo, si la interpretación tiene lugar fuera del país fuente del pago) o 17, y no del presente artículo, aun cuando esos pagos dependan de la venta de las grabaciones.

19. Hay que señalar, por otra parte, que los cánones variables o fijos pagados por la explotación de yacimientos, fuentes u otros recursos naturales se rigen por el artículo 6 y no quedan comprendidos en el presente artículo.

13. Conforme a lo dispuesto en el informe “The Revision of the Model Convention”, aprobado por el Consejo de la OCDE el 23 de julio de 1992, se procedió a enmendar el párrafo 2 del artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE (que corresponde al párrafo 3 del artículo 12 de la Convención modelo de las Naciones Unidas) mediante la supresión de las palabras “por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos”. Sin embargo, algunos países miembros de la OCDE han formulado reservas a ese respecto.

14. Cuando el antiguo Grupo de Expertos examinó esta cuestión, consideró el problema que distingue a las regalías de los tipos de ingresos regidos por otros artículos de la Convención. Un miembro de un país desarrollado explicó que el problema era que la definición de “regalías” hacía una distinción imperfecta entre los ingresos que constituían regalías en sentido estricto y los pagos recibidos por trabajos intelectuales y servicios técnicos, como estudios de cualquier clase (ingeniería, investigación geológica, etcétera). Ese miembro mencionó también el problema de distinguir entre las regalías semejantes a las rentas de capital y los pagos recibidos por servicios. Teniendo en cuenta la amplia definición de “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”, algunos países tendían a considerar la prestación de trabajos intelectuales y de servicios técnicos como esas “informaciones relati-

vas a experiencias industriales, comerciales o científicas”, y, por consiguiente, a considerar los pagos por esas informaciones como regalías.

15. A fin de evitar esas dificultades, ese miembro propuso que la definición de regalías se restringiera, excluyendo de ella los pagos recibidos por “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”. Ese miembro sugirió también que hubiera un protocolo anexo al acuerdo que aclarase que esos pagos se considerarían beneficios comerciales a los que se aplicaría el artículo 7 y que los pagos recibidos por estudios o trabajos de carácter científico o técnico, como levantamientos geológicos, o por servicios de consultores o de inspección, se considerarían beneficios de una empresa a los que se aplicarían las disposiciones del artículo 7. El efecto de esas diferentes disposiciones sería asegurar que el país fuente no gravase esos pagos a menos que la empresa tuviera un establecimiento permanente situado en ese país y que los impuestos fueran pagaderos solo sobre el elemento de renta neta de esos pagos atribuible a dicho establecimiento permanente.

16. Algunos miembros de países en desarrollo señalaron que la frase “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” podía interpretarse en el sentido de conocimientos especializados, con valor intrínseco como bienes relativos a procesos industriales, comerciales o de dirección, transmitidos en forma de instrucciones, asesoramiento, enseñanzas o fórmulas, planos o modelos, que permitieran la utilización o aplicación de la experiencia adquirida en una materia determinada. Señalaron también que la definición del término cánones podía ampliarse mediante negociaciones bilaterales a las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de esos derechos o bienes que dependieran de su productividad, uso o enajenación. El antiguo Grupo de Expertos convino en que los derechos de autor sobre obras literarias podían interpretarse en el sentido de que comprendían los derechos de autor sobre las noticias internacionales.

Párrafo 4

17. El presente párrafo reproduce, con modificaciones, el párrafo 3 del artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE, que dispone que el párrafo no se aplicará a los cánones que sean propiedad de una persona que tenga un establecimiento permanente⁴⁰ en el país fuente si el derecho o bien del cual se deriven los cánones está vinculado efectivamente al establecimiento permanente⁴¹. El antiguo Grupo de Expertos decidió modificar el párrafo 3 de la Convención modelo de la OCDE mediante la introducción de una versión limitada del principio de la fuerza de atracción. Además de los cánones exclu-

⁴⁰ O un centro fijo; véase el artículo 14 de la Convención modelo de las Naciones Unidas.

⁴¹ Véase la nota a pie de página *supra*.

dos de la aplicación del párrafo 1 por el párrafo 3 del artículo de la Convención modelo de la OCDE, el párrafo 4 de la Convención modelo de las Naciones Unidas excluye los cánones que se reciban en relación con las actividades comerciales mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7 (actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a las efectuadas por medio del establecimiento permanente en el país fuente), incluso cuando las actividades comerciales no sean realizadas por medio de un establecimiento permanente o un centro fijo. La Convención modelo de las Naciones Unidas también modifica el párrafo para remitirse al párrafo 2, además de al párrafo 1.

Párrafo 5

18. Este párrafo, que dispone que los cánones se considerarán rentas de fuentes en el país de residencia del deudor de los cánones, representa una innovación en comparación con el texto del artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE.

19. Como en el caso de los intereses, algunos miembros sugirieron que los países que lo desearan podrían aplicar una regla que identificase la fuente de los cánones como el Estado en que se utilizase el bien o el derecho que diera origen a esos cánones (patentes, etcétera). Cuando en negociaciones bilaterales las dos partes fueran de distinta opinión en cuanto a la regla aplicable, una posible solución sería una norma que, en general, aceptase el lugar de residencia del deudor como fuente de los cánones; pero cuando el derecho o el bien por el que se pagasen los cánones se utilizase en el Estado que tuviese una norma de “lugar de uso”, se consideraría que los cánones procedían de ese Estado.

Párrafo 6

20. Este párrafo reproduce el párrafo 4 del artículo 12 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

22. Este párrafo tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de los cánones en los casos en los cuales el importe de tales cánones exceda, por razón de las relaciones especiales que el deudor y el propietario beneficiario mantengan entre sí o con terceros, del valor que se habría estipulado si el deudor y el propietario beneficiario hubiesen contratado con total independencia. Prevé que en tal caso las disposiciones del artículo solo se aplicarán a este último importe y que el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de ambos Estados contratantes, teniendo en cuenta debidamente las demás disposiciones de la Convención. El párrafo solo permite el ajuste de los cánones y no la reclasificación de los mismos de manera que adquiera un carácter diferente; por ejemplo, una aportación al capital social. Para que se pue-

da hacer el ajuste en virtud del párrafo 4 del artículo 12 sería necesario, como mínimo, eliminar las palabras “habida cuenta del uso, derecho o información por el que se paguen”. Si se considera necesaria una mayor claridad de intención, podrían agregarse las palabras “por cualquier razón” después de la palabra “exceda”.

23. De su texto resulta claro que para que se aplique esta disposición es necesario que los pagos que se consideren excesivos procedan de relaciones especiales entre el deudor y el propietario beneficiario o entre ambos y terceros. A modo de ejemplo pueden citarse los casos de cánones pagados a una persona física o jurídica que controle directa o indirectamente al deudor, que sea controlada directa o indirectamente por él o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes con él. Por lo demás, estos ejemplos son similares o análogos a los casos previstos en el artículo 9.

24. Por otra parte, la noción de relaciones especiales comprende también las relaciones de consanguinidad o afinidad y, en general, toda comunidad de intereses distinta de la relación jurídica que dé lugar al pago de los cánones.

25. En lo que se refiere al régimen aplicable al exceso de los cánones, habrá que apreciar su naturaleza exacta en función de las circunstancias propias de cada caso, para determinar la categoría de rentas en que deba ser catalogada para la aplicación de las disposiciones de la legislación fiscal de los Estados de que se trate y de las disposiciones de la Convención. Si ambos Estados contratantes encontrasen dificultades para determinar las otras disposiciones de la Convención aplicables, según proceda, al exceso de los cánones, podrían añadir a la última oración del párrafo 4 aclaraciones suplementarias a condición de no alterar su sentido general.

26. En el supuesto de que los principios y reglas de sus respectivas legislaciones obliguen a cada uno de los Estados contratantes a aplicar artículos diferentes de la Convención para gravar el exceso, para resolver el problema será necesario acudir al procedimiento de acuerdo mutuo previsto en la Convención.

21. Cuando esta cuestión fue examinada por el antiguo Grupo de Expertos, algunos miembros señalaron que se recurre a artificios para sacar ventaja de las disposiciones del artículo 12, entre otras cosas, mediante el otorgamiento o la cesión de contratos para el uso, el derecho o la información respecto de bienes intangibles por los cuales se pagan cánones. Si bien para neutralizar esos arreglos se pueden invocar principios como la norma de que el fondo prima sobre la forma o la doctrina del abuso del derecho u otra doctrina análoga, los

Estados contratantes que quieran abordar concretamente la cuestión podrían incluir en sus acuerdos fiscales bilaterales una cláusula como la siguiente:

Las disposiciones del presente artículo no se aplicarán cuando el objeto principal o uno de los objetos principales del interesado en la creación o cesión de los derechos por los cuales se paguen cánones sea beneficiarse de lo dispuesto en el presente artículo mediante esa creación o cesión.

Artículo 13

GANANCIAS DE CAPITAL

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 13 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se compone de los tres primeros párrafos del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE. El párrafo 4 se corresponde en términos generales con el párrafo 4 de la Convención modelo de la OCDE, y el párrafo 5 es una disposición diferente de la Convención modelo de las Naciones Unidas. El párrafo 6 es el mismo párrafo 5 de la Convención modelo de la OCDE, pero adaptado para tener en cuenta la inserción del párrafo adicional.

2. El texto de este artículo fue el resultado de una avenencia que el antiguo Grupo de Expertos estimó sería la fórmula más aceptable para los países desarrollados y en desarrollo. Algunos miembros de países desarrollados defendieron la utilización del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE, que: 1) concedía al país fuente el derecho de gravar las ganancias de capital obtenidas de la enajenación de bienes inmuebles y de bienes muebles que formaran parte de un establecimiento permanente o pertenecieran a un centro fijo destinado a la prestación de servicios personales independientes; 2) permitía que las ganancias obtenidas de la enajenación de buques o aeronaves solo se gravaran en el Estado de la dirección efectiva de las empresas de que se tratase; y 3) reservaba al país de residencia el derecho de gravar las ganancias obtenidas de otras formas de bienes enajenables. Muchos miembros de países en desarrollo propugnaron el derecho de imposición del país fuente en situaciones en que la Convención modelo de la OCDE reservaba ese derecho al país de residencia.

3. En lo que se refiere a la imposición de las ganancias de capital tanto en los países desarrollados como en los países en desarrollo, es pertinente mencionar las siguientes observaciones que forman parte de las observaciones preliminares del comentario al artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE:

1. La comparación de las leyes tributarias de los países miembros de la OCDE revela que la tributación de las ganancias de capital varían considerablemente de un país a otro:

- En algunos países las ganancias de capital no se consideran renta imponible;
- En otros países se gravan las ganancias de capital obtenidas por las empresas, pero no las obtenidas por una persona física fuera del tráfico de una empresa;
- Aun cuando se gravan las ganancias de capital obtenidas por una persona física fuera del tráfico de una empresa, a menudo esta imposición se aplica solo en determinados casos, por ejemplo, a las ganancias procedentes de la venta de bienes inmuebles o a las de carácter especulativo (cuando se compra un bien con el propósito de revenderlo).

2. Además, los impuestos aplicables a las ganancias de capital varían de un país a otro. En algunos países miembros de la OCDE las ganancias de capital se gravan como renta ordinaria y, en consecuencia, se añaden a las rentas procedentes de otras fuentes. Esto se aplica sobre todo a las ganancias de capital obtenidas de la enajenación de los activos de una empresa. Sin embargo, en algunos países miembros de la OCDE las ganancias de capital están sometidas a impuestos especiales, como el impuesto sobre los beneficios por la enajenación de bienes inmuebles, un impuesto general sobre las ganancias de capital o un impuesto sobre el aumento de valor del capital (impuestos sobre las plusvalías latentes). Estos impuestos gravan cada ganancia de capital, o el total de las obtenidas durante un año, a menudo con tasas impositivas especiales y sin tener en cuenta las demás rentas (o pérdidas) del contribuyente. No parece necesario describir todos esos impuestos.

3. El artículo no se ocupa de las cuestiones mencionadas *supra*. Corresponde al derecho interno de cada Estado contratante decidir si deben gravarse las ganancias de capital y, en caso afirmativo, de qué forma. El artículo no puede interpretarse en modo alguno en el sentido de que otorgue a un Estado el derecho de gravar las ganancias de capital si ese derecho no está establecido en su derecho interno. El artículo no especifica la naturaleza del impuesto al que se aplica. Se entiende que el artículo debe aplicarse a todas las clases de impuestos que un Estado contratante exija sobre las ganancias de capital. La fórmula del artículo 2 es suficientemente amplia para permitirlo y para incluir también los impuestos especiales sobre las ganancias de capital.

4. El comentario de la OCDE al artículo 13 contiene las siguientes observaciones generales:

4. Parece normal atribuir el derecho a gravar las ganancias de capital sobre un bien de una clase determinada al Estado al que corresponda,

según la Convención, el derecho a gravar ese bien y su renta. El derecho de gravar una ganancia procedente de la enajenación de un activo de una empresa debe atribuirse al mismo Estado, sin considerar si se trata de una ganancia de capital o de un beneficio comercial. En consecuencia, no se hace distinción entre ganancias de capital y beneficios de las empresas ni se requieren disposiciones especiales que determinen si se aplicará el artículo sobre las ganancias de capital o el artículo 7 relativo a los beneficios de las empresas. Corresponderá al derecho interno del Estado que exija el impuesto determinar si debe exigir un impuesto sobre las ganancias de capital o un impuesto sobre la renta ordinaria. La Convención no prejuzga esa cuestión.

5. El artículo no contiene una definición detallada de ganancias de capital. Por las razones antes citadas, sería superflua. La expresión “enajenación de bienes” comprende las ganancias de capital resultantes de la venta o permuta de bienes, así como de una enajenación parcial, de la expropiación, del traspaso a una sociedad a cambio de acciones, de la venta de un derecho, de la donación e incluso de la transmisión *mortis causa*.

6. La mayor parte de los Estados que gravan las ganancias de capital lo hacen en el caso de enajenación de bienes. Algunos Estados, sin embargo, solo gravan las ganancias de capital que se dicen “realizadas”. En casos especiales consideran que la ganancia no se ha realizado, desde el punto de vista fiscal, aunque se haya producido la enajenación de los bienes (por ejemplo, si se reinvierte el producto de la enajenación en la adquisición de nuevos activos). La determinación de si existe realización o no se hará de conformidad con el derecho interno aplicable. Si el Estado al que se atribuya el derecho de gravar no lo hace en el momento de la enajenación, no se plantearán problemas particulares.

7. En general, no se gravan las plusvalías que no vayan acompañadas de la enajenación de los bienes, porque mientras que el propietario conserve los bienes de que se trate, las ganancias de capital serán solo virtuales. Existen, sin embargo, legislaciones fiscales que gravan las plusvalías y las revaluaciones de activos de una empresa aunque no se efectúe la enajenación.

8. Circunstancias especiales pueden dar lugar a la imposición de las plusvalías de un bien sin que haya enajenación. Así puede ocurrir cuando el valor de un activo haya aumentado de tal manera que el propietario proceda a la revalorización de ese activo mismo en su contabilidad. Tal revalorización contable de los activos podrá efectuarse también en los casos de depreciación de la moneda nacional. Varios Estados exigen impuestos especiales sobre tales beneficios contables, la constitución de

reservas, los aumentos del capital integrado y otras revalorizaciones resultantes de la adaptación del valor contable al valor real de los activos. Estos impuestos sobre las plusvalías quedan dentro del ámbito de la Convención, en virtud de su artículo 2.

9. Cuando se graven las plusvalías y las revalorizaciones de activos deberá aplicarse, por regla general, el principio utilizado en el caso de la enajenación de esos activos. No se ha juzgado necesario mencionar expresamente tales casos en el artículo ni establecer disposiciones especiales. Las disposiciones de este artículo, así como las de los artículos 6, 7 y 21, parecen suficientes. En principio, en virtud de las disposiciones citadas, el derecho de gravar se atribuye al Estado de residencia del cedente, con excepción de los casos en que se trate de bienes inmuebles o muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o pertenezcan a un centro fijo, en los que el derecho prioritario de gravar corresponderá al Estado en que esté situado el bien de que se trate. Debe prestarse, especial atención, sin embargo, a los casos mencionados en los párrafos 13 a 17 *infra*.

10. En algunos Estados, la transferencia de un activo de un establecimiento permanente situado en el territorio de este Estado a un establecimiento permanente o a la oficina central de la misma empresa situados en otro Estado se asimila a una enajenación de bienes. El artículo no se opone a que esos Estados graven los beneficios o las ganancias que se consideren producidos a consecuencia de tal transferencia, a condición, no obstante, de que esa imposición sea conforme al artículo 7.

11. El artículo no distingue en cuanto al origen de la ganancia de capital. Por consiguiente, se aplicará a todas las que provengan de una evolución a largo plazo paralela a una mejora constante de la situación económica y a las que provengan de una evolución a muy corto plazo (ganancias especulativas). Quedan también comprendidas las que resulten de la depreciación de la moneda nacional. Naturalmente, corresponderá a cada Estado decidir si tales ganancias deben ser sometidas o no a imposición.

12. El artículo no especifica la manera de calcular las ganancias de capital, que dependerá del derecho interno aplicable. Por lo general, esas ganancias se determinan deduciendo del precio de venta el de costo. Para obtener este se añaden al precio de compra todos los gastos que guarden relación con la compra y los gastos de mejoras. En ciertos casos se utiliza el precio de costo después de deducir las amortizaciones efectuadas anteriormente. Algunas legislaciones fiscales no emplean ese precio, sino otra base; por ejemplo, el valor declarado con anterioridad por el vendedor de los bienes a efectos del impuesto sobre el capital.

13. Pueden surgir problemas especiales cuando la base imponible de las ganancias de capital sea diferente en los dos Estados contratantes. Las ganancias de capital procedentes de la enajenación de un bien en un Estado, consideradas de acuerdo con las reglas mencionadas en el párrafo 12 *supra*, pueden no coincidir necesariamente con las consideradas como tales en el otro Estado según las reglas de contabilidad de este. Esto puede ocurrir cuando un Estado tiene el derecho de gravar unas ganancias de capital porque es el Estado donde está situado el bien, mientras que el otro Estado puede gravarlas porque la empresa es residente de ese otro Estado.

14. El siguiente ejemplo puede ilustrar este problema: Una empresa del Estado A compra bienes inmuebles situados en el Estado B. La empresa puede haber hecho figurar amortizaciones en la contabilidad que lleva en el Estado A. Si se venden esos bienes inmuebles a un precio superior al de costo se podrá realizar una ganancia de capital y además recobrar las amortizaciones efectuadas con anterioridad. El Estado B, donde están situados los bienes inmuebles y donde no se lleva la contabilidad, cuando grave la renta de tales bienes no tendrá por qué tomar en consideración las amortizaciones contabilizadas en el Estado A. El Estado B tampoco podrá sustituir el precio de costo, en el momento de la enajenación, por el valor que los bienes inmuebles tengan en la contabilidad llevada en el Estado A. El Estado B no podrá, en consecuencia, gravar las amortizaciones efectuadas como adición a la ganancia de capital de la manera mencionada en el párrafo 12 *supra*.

15. Por otra parte, el Estado A, en el que resida el enajenante, no podrá ser obligado en todos los casos a dejar completamente exentas de gravamen tales ganancias contables, en virtud del párrafo 1 del artículo y del artículo 23 A (los Estados que empleen el método de descuento difícilmente tendrán problemas). En la medida en que tales beneficios contables se deban a las amortizaciones practicadas previamente en el Estado A y que hayan reducido la renta o el beneficio imponibles en él, no se podrá impedir a ese Estado gravar tales beneficios contables [...].

16. Otros problemas pueden surgir en relación con los beneficios procedentes de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas de los Estados A y B. Como consecuencia de la depreciación de la moneda en el Estado A, las empresas de este Estado A pueden o deben aumentar el valor contable de sus activos situados fuera del territorio del Estado A. Incluso en ausencia de una devaluación de la moneda de un Estado, las fluctuaciones normales de los tipos de cambio pueden ocasionar ganancias o pérdidas de cambio. Tómese, por ejemplo, una empresa del Estado A que haya comprado y vendido bienes inmuebles situados en

el Estado B. Si los precios de compra y de venta, expresados ambos en moneda del Estado B, son iguales, no habrá ganancia de capital en el Estado B. Si la moneda del Estado B ha experimentado un alza entre la compra y la venta del activo en relación con la moneda del Estado A, la empresa, en unidades monetarias de este Estado, obtendrá una ganancia. Si en el mismo lapso la moneda del Estado B ha experimentado una baja, el vendedor sufrirá una pérdida que no será tomada en consideración en el Estado B. Estas ganancias o pérdidas de cambio pueden producirse igualmente en relación con créditos o deudas contraídas en moneda extranjera. Si en el balance de un establecimiento permanente situado en el Estado B de una empresa del Estado A figuran créditos y deudas expresados en la moneda del Estado B, cuando se reembolsen, en la contabilidad del establecimiento permanente no figurarán ganancias ni pérdidas. En cambio, las fluctuaciones de los tipos de cambio se reflejarán en la contabilidad de la oficina central. Si el valor de la moneda del Estado B ha experimentado un alza (o una baja) entre el nacimiento del crédito y su reembolso, el conjunto de la empresa obtendrá una ganancia (o una pérdida). La misma regla es válida para las deudas cuando la moneda del Estado B haya experimentado una baja (o un alza) entre el nacimiento de la deuda y su pago.

17. Las disposiciones de este artículo no resuelven todas las cuestiones que pueden producirse en relación con la imposición de esas ganancias debidas al tipo de cambio. Estas no dependen en la mayoría de los casos de la enajenación de activos; a menudo, ni siquiera pueden determinarse en el Estado al que, en virtud del artículo corresponde el derecho de gravarlas. En consecuencia, el problema que habrá de resolverse, en general, no es saber si el Estado donde esté situado el establecimiento permanente tendrá derecho a gravar, sino si el Estado de residencia del contribuyente, al aplicar el método de exención, habrá de abstenerse de gravar tales ganancias de cambio, que en muchos casos solo pueden reflejarse en la contabilidad de la oficina central. La respuesta a esta última cuestión no dependerá solamente de este artículo, sino también del artículo 7 y del artículo 23 A. Si en un caso determinado la divergencia de opinión entre dos Estados produce una doble tributación efectiva, el caso deberá resolverse por el procedimiento de acuerdo mutuo previsto en el artículo 25.

18. Además, cabe preguntarse cuál será el artículo aplicable en el caso de que la venta de un bien no dé lugar al abono de un precio determinado, sino al de una renta vitalicia. Esa renta, en la medida en que sea superior al precio de costo ¿deberá considerarse como una ganancia de capital obtenida por la venta del bien, o como rentas no expresamente mencionadas, según el artículo 21? Las dos tesis pueden sostenerse con

argumentos de similar peso, y parece difícil formular una regla al respecto. Por otra parte, esos problemas raramente se plantearán en la práctica, por lo que parece inútil prever una disposición para su inclusión en la Convención. Se podrá dejar a los Estados contratantes a los que se les planteó el problema la tarea de llegar a una solución por el procedimiento mutuo previsto en el artículo 25.

19. Las disposiciones del artículo no se aplican a los premios de la lotería ni a las primas o premios vinculados a los bonos u obligaciones.

20. El artículo trata en primer lugar de las ganancias que pueden gravarse en el Estado en que estén situados los bienes enajenados. Para todas las demás ganancias de capital, el párrafo [6] atribuye el derecho de gravar al Estado de residencia del enajenante.

21. Puesto que no todos los Estados gravan las ganancias de capital, puede considerarse justificado evitar únicamente la doble tributación efectiva de las ganancias de capital. En consecuencia, los Estados contratantes conservan plena libertad para completar sus convenios bilaterales, de manera que uno de los Estados solo deba renunciar al derecho a gravar que le concede su legislación interna si el otro, al que corresponda dicho derecho con arreglo a la Convención, ejerce efectivamente ese derecho. En tal caso, deberá complementarse debidamente el párrafo [6] del artículo. Además, deberá modificarse el artículo 23 A en la forma indicada en el [...] comentario al artículo 23 A.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 13

Párrafo 1

5. Este párrafo reproduce el párrafo 1 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

22. El párrafo 1 dispone que las ganancias procedentes de la enajenación de bienes inmuebles podrán someterse a imposición en el Estado donde estos bienes estén situados. Esta disposición coincide con lo dispuesto en el artículo 6 y en el párrafo 1 del artículo 22. Se aplica también a los bienes inmuebles que formen parte del activo de una empresa [o sirvan para el ejercicio de servicios personales por cuenta propia]. En lo que se refiere a la definición de bienes inmuebles, el párrafo 1 se remite al artículo 6. El párrafo 1 del artículo 13 se ocupa únicamente de las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante. No se aplicará, pues, a las ganancias procedentes de la enajenación de bienes inmuebles situados en el Estado contratante del que el enajenante sea residente

en el sentido del artículo 4 o situados en un tercer Estado; esas ganancias estarán regidas por las disposiciones del párrafo 5 [párrafo 6 del texto de las Naciones Unidas] y no, como se indicó en este Comentario antes de 2002, por las del párrafo 1 del artículo 21.

23. Las reglas del párrafo 1 se complementan con las del párrafo 4, que se aplica a las ganancias procedentes de la enajenación de la totalidad o de parte de las acciones de una sociedad que posea inmuebles [...].

Párrafo 2

6. Este párrafo reproduce el párrafo 2 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

24. El párrafo 2 trata de los bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa [o que pertenezcan a un centro fijo dedicado a la prestación de servicios personales independientes]. “Bienes muebles” son todos los bienes distintos de los inmuebles, que se rigen por lo dispuesto en el párrafo 1. Comprende también los bienes intangibles, como la clientela, los derechos de uso, etcétera. Las ganancias procedentes de la enajenación de esos bienes muebles podrán someterse a imposición en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente [o el centro fijo], criterio que corresponde al adoptado en relación con los beneficios de las empresas [y con las rentas de los servicios personales por cuenta propia] (artículo[s] 7 [y 14]).

25. Se deduce claramente del párrafo que sus disposiciones se aplicarán también cuando se enajenen bienes muebles pertenecientes a un establecimiento permanente [o a un centro fijo] y cuando se enajene el propio establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) [o el centro fijo propiamente dicho]. En caso de enajenación del conjunto de la empresa, las disposiciones se aplicarán a las ganancias que se consideren obtenidas de la enajenación de los bienes muebles que formen parte del activo del establecimiento permanente. En este caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7, *mutatis mutandis*, sin necesidad de hacer referencia expresa a él. Respecto de la transferencia de un bien de un establecimiento permanente en un Estado a un establecimiento permanente (u oficina central) en otro Estado, véase el párrafo 10 *supra*.

26. En cambio, el párrafo 2 quizá no sea siempre aplicable a las ganancias de capital procedentes de la enajenación de una participación en una empresa. La disposición no se aplicará más que a los bienes de los que el enajenante sea propietario, solo o con otras personas. Según la legislación de algunos países, el activo de una sociedad colectiva se considerará propiedad de los socios. Sin embargo, otras legislaciones consideran a

las sociedades colectivas y otras asociaciones como personas jurídicas, a efectos fiscales, distintas de sus socios, y en consecuencia las participaciones en esas entidades se tratan como acciones de una sociedad de capitales. Por lo tanto, las ganancias de capital procedentes de la enajenación de esas participaciones solo podrán someterse a imposición, al igual que las ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones, en el Estado de residencia del enajenante. Los Estados contratantes podrán concertar mediante acuerdo bilateral reglas especiales para las ganancias de capital procedentes de la enajenación de participaciones en las sociedades colectivas.

27. Algunos Estados consideran que todas las ganancias de capital procedentes de fuentes situadas en su territorio deberán someterse a imposición, de conformidad con su legislación interna, cuando el enajenante posea un establecimiento permanente en su territorio. El párrafo 2 no se basa en esa concepción, llamada a veces “fuerza de atracción del establecimiento permanente”. Este párrafo prevé simplemente que las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente [o de bienes inmuebles que pertenezcan a un centro fijo dedicado a la prestación de servicios personales independientes] podrán ser gravadas en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente [o el centro fijo]. Las ganancias procedentes de la enajenación de todos los demás bienes muebles solo podrán someterse a imposición en el Estado de residencia del enajenante, de conformidad con el párrafo [6]. Las explicaciones precedentes concuerdan con las del comentario al artículo 7.

Párrafo 3

7. Este párrafo reproduce el párrafo 3 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE, cuyo comentario dice así:

28. Se prevé una excepción a la regla del párrafo 2 en el caso de los buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y de las embarcaciones dedicadas a la navegación interior, así como en el de los bienes muebles relacionados con la explotación de esos buques, aeronaves o embarcaciones. Normalmente, las ganancias procedentes de la enajenación de esos bienes solo podrán someterse a imposición en el Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa que explote los buques, aeronaves o embarcaciones. Esta regla coincide con las disposiciones del artículo 8 y del párrafo 3 del artículo 22. Se entiende que el párrafo 3 del artículo 8 se aplicará si la sede de dirección efectiva de esa empresa se encuentra a bordo de un buque o de una embarcación. Los Estados contratantes que prefieran conferir el derecho de imposición

exclusiva al Estado de residencia, o combinar los criterios de la residencia y de la sede de dirección efectiva, podrán sustituir en sus convenios bilaterales el párrafo 3 por disposiciones coincidentes con las propuestas hechas en [...] el comentario al artículo 8.

Párrafo 4

8. Este párrafo, que coincide a grandes rasgos con el párrafo 4 de la Convención modelo de la OCDE, autoriza a un Estado contratante a someter a imposición la enajenación de acciones de una sociedad o la enajenación de derechos en otras entidades cuyo activo consista en su mayoría en bienes inmuebles situados en ese Estado. Tiene por objeto impedir que se eludan los impuestos sobre las ganancias procedentes de la venta de bienes inmuebles. Como con relativa frecuencia resulta fácil ocultar esas ganancias convirtiendo esos bienes en el capital de una sociedad, es necesario gravar la venta de acciones de las sociedades de esa clase. Así ocurre especialmente cuando la propiedad de las acciones lleve aparejado el derecho de ocupar la propiedad de que se trate. Para lograr ese objetivo, el párrafo 4 se aplicará con independencia de que la empresa sea residente del Estado contratante donde esté situada la propiedad inmobiliaria o residente de otro Estado. En 1999, el antiguo Grupo de Expertos decidió enmendar el párrafo 4 para ampliar su ámbito e incluir los derechos en sociedades colectivas, fideicomisos y sucesiones que fueran propietarios de bienes inmuebles. También decidió excluir de ese ámbito a las entidades cuyo activo consistiera en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles que utilizaran para sus operaciones comerciales. Sin embargo, la exclusión no se aplicará a una sociedad de gestión inmobiliaria, una sociedad colectiva, un fideicomiso o una sucesión. Para lograr ese objetivo, el párrafo 4 debe aplicarse con independencia de que la sociedad de capital, la sociedad colectiva, el fideicomiso o la sucesión sean o no propietarios del bien inmueble directa o indirectamente, por ejemplo por conducto de una o más entidades interpuestas. Los Estados contratantes pueden convenir en sus negociaciones bilaterales en que el párrafo 4 se aplique también a las ganancias derivadas de la enajenación de otros títulos o derechos de la sociedad que formen parte de una participación importante en la sociedad. A los efectos del presente párrafo, el término “en su mayoría” en relación con el dominio de un bien inmueble, significa el valor de ese bien inmueble que pase del 50% del valor agregado de todos los activos de propiedad de esa sociedad de capital, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión.

Párrafo 5

9. Algunos países sostienen que un Estado contratante debería tener derecho a gravar las ganancias procedentes de la venta de acciones de una sociedad

residente en ese Estado, con independencia de que la venta se realice dentro o fuera de él. Sin embargo, se reconoce que por razones administrativas ese derecho se debe limitar a la venta de acciones de una sociedad en cuyo capital el vendedor tuviera directa o indirectamente una participación importante en cualquier momento durante el período de 12 meses anterior a la venta. En este contexto, se entiende por “período de 12 meses” el período que comienza un año civil antes de la fecha de la venta y que termina en el momento de la venta. La determinación de lo que se considera una participación importante se negociaría en conversaciones bilaterales, en las que se convendría en un porcentaje.

10. En el presente párrafo se prevé la aplicación de impuestos a las ganancias procedentes de la venta de acciones contemplada en el párrafo anterior, pero se excluyen las ganancias resultantes de la venta de acciones a las que se aplica el párrafo 4 del artículo 13 de la Convención. De la redacción del párrafo se desprende claramente que las ganancias procedentes de la venta de cualquier cantidad de acciones se pueden gravar en el Estado en que la sociedad es residente siempre que la participación de esta en el capital accionario haya sido sustancial en cualquier momento durante el período de 12 meses que precede a la venta. Se determina si esa participación ha sido sustancial de conformidad con el porcentaje acordado en las negociaciones bilaterales pertinentes. En consecuencia, aun cuando una participación sustancial se enajene a través de varias transferencias de un número más reducido de acciones, el derecho de gravar con impuestos concedido por el párrafo seguirá siendo aplicable si las acciones transferidas se vendieron en cualquier momento durante el período de 12 meses.

11. Corresponderá a la legislación del Estado que aplica el impuesto decidir qué transacciones dan origen a ganancias sobre la venta de acciones y cómo determinar el nivel de participación accionaria del vendedor, y en particular cómo determinar su participación indirecta. En este contexto, una participación indirecta puede consistir en la participación de personas conexas que se imputa al vendedor. Las normas contra la evitación que establece la legislación del Estado que aplica el impuesto también pueden ser importantes para determinar el nivel de participación directa o indirecta del vendedor. En el texto de la propia Convención o en los documentos conexos se podría ampliar el significado de esos conceptos.

12. También se ha examinado la cuestión relativa al establecimiento de una tasa tributaria de favor (en comparación con la tasa ordinaria nacional) respecto de las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, distintas de las acciones mencionadas en el párrafo 4, esto es, que no sean acciones de sociedades cuyo activo consista en su mayoría en bienes inmuebles. Como las ganancias derivadas de la enajenación de acciones sujetas a una tasa tributa-

ria de favor probablemente incentiven la inversión en acciones, promuevan la inversión extranjera directa y la inversión de cartera y, por ende, impulsen la industrialización del país, los Estados contratantes acaso quieran examinar el asunto en sus negociaciones bilaterales para efectuar los ajustes que sean necesarios en sus acuerdos fiscales bilaterales.

13. Resulta costoso gravar las ganancias procedentes de la venta de acciones cotizadas. Además, puede resultar económicamente rentable para los países en desarrollo estimular sus mercados de capital absteniéndose de aplicar impuestos a las ganancias procedentes de la venta de acciones cotizadas. Los países que deseen hacerlo pueden incluir el texto siguiente en sus acuerdos fiscales bilaterales:

Las ganancias, distintas de aquellas a las que se aplica el párrafo 4, obtenidas por un residente de un Estado contratante de la venta de acciones de una sociedad que es residente del otro Estado contratante, con exclusión de las acciones que se intercambian habitualmente y en cantidades sustanciales en un mercado de valores reconocido, podrán ser gravadas en ese otro Estado si el vendedor, en cualquier momento durante el período de 12 meses anterior a esa venta, tenía una participación directa o indirecta no inferior al ____ % (el porcentaje se establecerá por medio de negociaciones bilaterales) en el capital de esa sociedad.

En el texto del propio acuerdo o en los documentos conexos se podrían dar más detalles sobre el significado de las frases “que se intercambian habitualmente y en cantidades sustanciales” y “mercado de valores reconocido”.

14. Algunos países podrían estimar que debería permitirse al Estado contratante en el que es residente una sociedad aplicar impuestos a la venta de las acciones de esta solo si una parte sustancial de los bienes de la sociedad está situada en ese Estado, y tal vez tratarían de incluir esa limitación en las negociaciones bilaterales.

15. Otros países participantes en negociaciones bilaterales tal vez traten de lograr que se omita del todo el párrafo 5, si consideran que en esas situaciones la aplicación de impuestos en el Estado de la fuente a las ganancias de capital puede dar origen a la doble tributación económica de las sociedades con sucursales múltiples, lo que obstaculizaría la inversión extranjera directa. Esta consideración es, en particular, importante para los países que aplican una exención de participación no solo a los dividendos recibidos por una participación accionaria sustancial sino además a las ganancias de capital obtenidas sobre las acciones en relación con esa participación sustancial.

16. Si los países deciden no gravar las ganancias obtenidas en el curso de reorganizaciones de las sociedades, son desde luego libres de hacerlo.

Párrafo 6

17. Este párrafo reproduce el párrafo 5 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE, con un cambio de redacción para sustituir “en los párrafos 1, 2, 3 y 4” por “en los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5”. Por consiguiente, el comentario al párrafo 5 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE resulta pertinente *mutatis mutandis* para el párrafo 6. Ese comentario dice:

29. En cuanto a las ganancias procedentes de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los enumerados en los párrafos 1, 2 y 3[, 4] y [5], el párrafo [6] dispone que solo podrán gravarse en el Estado de residencia del enajenante [...].

30. El artículo no contiene reglas especiales para las ganancias procedentes de la enajenación de acciones de una sociedad (distintas de las acciones de una compañía contempladas en el[os] párrafo[s] 4 [y 5]) o de valores, bonos, obligaciones y otros títulos. Esas ganancias, por lo tanto, solamente podrán someterse a imposición en el Estado donde resida el enajenante.

31. Si un accionista vende sus acciones a la sociedad que las ha emitido en el momento de la liquidación de esa sociedad o de la reducción de su capital integrado, la diferencia entre el precio de venta y el valor nominal de las acciones podrá ser tratada, en el Estado de residencia de la sociedad, como distribución de beneficios acumulados y no como ganancias de capital. El artículo no se opone a que el Estado de residencia de la sociedad grave tales distribuciones a las tasas previstas en el artículo 10; tal imposición se permite porque esa diferencia está comprendida en la definición del término “dividendos” contenida en el párrafo 3 del artículo 10 e interpretada en el párrafo 28 del comentario correspondiente. La misma interpretación puede aplicarse cuando el deudor rescata los bonos u obligaciones a un precio superior al valor nominal o al valor a que fueron emitidos esos bonos u obligaciones; en ese caso, la diferencia podrá representar un interés y, en consecuencia, ser sometida a imposición limitada en el país fuente del interés, de conformidad con el artículo 11 (véanse también los párrs. 20 y 21 del comentario al art. 11).

32. Es preciso distinguir entre las ganancias de capital que pueden resultar de una opción de compra de acciones ofrecida a un empleado o miembro de una junta directiva y el beneficio resultante de un opción de compra de acciones contemplada en los artículos 15 o 16. Los principios en que se basa esa distinción se examinan en los párrafos 12.1 a 12.5 del comentario al artículo 15 y en el párrafo 3.1 del comentario al artículo 16 [de la Convención modelo de la OCDE].

18. Sin embargo, como se indica en el párrafo 2 *supra*, la mayor parte de los miembros de países en desarrollo sugirieron la siguiente variante respecto del párrafo 5 del artículo 13 de la Convención modelo de la OCDE:

5. Las ganancias de la enajenación de bienes distintas de las ganancias mencionadas en los párrafos 1, 2, 3 y 4 podrán ser objeto de imposición en el Estado contratante en el cual se produzcan, de acuerdo con la legislación de ese Estado.

Esta variante equivale a decir que cualquiera de los Estados, o ambos Estados, podrán gravar esas rentas conforme a su propia legislación y que el Estado de residencia eliminará la doble tributación conforme al artículo 23. En sus negociaciones bilaterales, los países que opten por esta variante acaso deseen aclarar qué normas de la fuente se aplicarán para determinar cuándo se considera que se ha producido una ganancia.

Artículo 14

SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA

1. El artículo 14 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce en el apartado *a)* del párrafo 1 y en el párrafo 2 las disposiciones esenciales del artículo 14 de la Convención modelo de la OCDE (versión de 1997). Todo el artículo 14 y su comentario se eliminaron de la Convención modelo de la OCDE el 29 de abril de 2000. El apartado *b)* del párrafo 1 autoriza al país fuente a imponer un gravamen en una situación, además de la situación estipulada en el párrafo 1 del artículo 14 de la Convención modelo de la OCDE de 1997. En particular, mientras que la Convención modelo de la OCDE autorizaba al país fuente a gravar las rentas de servicios personales por cuenta propia solo si la renta era imputable a un centro fijo del contribuyente, la Convención modelo de las Naciones Unidas también autoriza a gravar en la fuente si el contribuyente está presente en el país por más de 183 días en un período de 12 meses que comience o termine en el ejercicio fiscal de que se trate.

2. Durante el debate sobre el contenido del artículo 14, algunos miembros de países en desarrollo expresaron la opinión de que no sería justificable utilizar los criterios de existencia de un centro fijo y de duración de la estancia para limitar la imposición por parte del país fuente y que el único criterio debería ser la fuente de los ingresos. Algunos miembros de países desarrollados, en cambio, consideraron que la exportación de servicios, como la de bienes tangibles, no debería dar lugar a imposición en el país de destino, a menos que la persona de que se tratase tuviera en ese país un centro fijo comparable a un establecimiento permanente. En consecuencia, apoyaron el criterio del centro fijo, aunque estimaron también que la imposición en el país fuente se justificaría por la presencia continuada en ese país de la persona que prestase

el servicio. Algunos miembros de países en desarrollo expresaron también su apoyo al criterio del centro fijo. Otros miembros de países en desarrollo expresaron su preferencia por el criterio basado en la duración de la estancia.

3. Al elaborar el texto modelo de 1980, varios miembros de países en desarrollo propusieron un tercer criterio, a saber, el de la cuantía de la remuneración. En virtud de ese criterio, la remuneración de los servicios personales por cuenta propia podría gravarse en el país fuente si excedía de una suma específica, con independencia de la existencia de un centro fijo o de la duración de la estancia en ese país.

4. Como avenencia, el texto de 1980 incluyó tres criterios distintos, que figuran en los apartados *a)* a *c)* del párrafo 1; el cumplimiento de cualquiera de ellos permitiría al país fuente gravar las rentas obtenidas del ejercicio de actividades personales por una persona física que fuera residente del otro Estado. Sin embargo, en 1999 el antiguo Grupo de Expertos decidió suprimir el tercer criterio, a saber, la cuantía de la remuneración, estipulado en el apartado *c)*, y conservar los apartados *a)* y *b)*.

5. El apartado *a)*, que reproduce el único criterio de la Convención modelo de la OCDE, prevé que las rentas podrán gravarse si la persona tiene un centro fijo del que dispone de ordinario para realizar sus actividades. Aunque la presencia de un centro fijo dé derecho a imponer un gravamen, la cuantía de la renta sometida a imposición se limitará a la parte imputable a ese centro fijo.

6. El apartado *b)*, en la forma enmendada en 1999, amplía el derecho de imposición del país fuente al prever que ese país tendrá derecho a imponer un gravamen si la persona se encuentra en él por un período o períodos que sumen al menos 183 días durante un período de 12 meses que comience o termine en el año fiscal en cuestión, aunque no exista un centro fijo. Sin embargo, solo podrá gravarse la parte de la renta obtenida de las actividades realizadas en el país. Antes de la enmienda, el requisito de la estancia mínima en el Estado contratante era “un período o períodos que sumen o excedan 183 días durante el año fiscal”. Un miembro de un país desarrollado, sin embargo, expresó preferencia por que se mantuviera la redacción anterior por razones técnicas. En virtud de la enmienda, las disposiciones del apartado *b)* del párrafo 1 del artículo 14 se han armonizado con las del apartado *a)* del párrafo 2 del artículo 15 relacionadas con el plazo mínimo de estancia en el otro Estado contratante.

7. Antes de su supresión, el apartado *c)* preveía otro criterio para que el país fuente pudiera imponer un gravamen cuando no se diera ninguna de las condiciones especificadas en los apartados *a)* y *b)*. Si la remuneración por los servicios prestados en el país fuente excedía de cierta suma (que se determinaría mediante negociaciones bilaterales), el país fuente podía someterla a imposi-

ción, pero solo si la remuneración se obtenía de un residente de ese país fuente o de un establecimiento permanente o centro fijo de un residente de cualquier otro país, situado en ese país.

8. Se observó que todo tope monetario que se fijara a este respecto perdería validez en el transcurso del tiempo, como consecuencia de la inflación y tendría por único efecto restringir la cuantía de servicios potencialmente valiosos que el país podría importar. Además, la disposición a ese efecto aparecía en solo el 6% de los acuerdos fiscales bilaterales que se habían concertado entre 1980 y 1997. En consecuencia, se decidió suprimir el apartado c) del párrafo 1 del artículo 14.

9. El antiguo Grupo de Expertos debatió la relación entre el artículo 14 y el apartado b) del párrafo 3 del artículo 5. En general, se convino en que las remuneraciones pagadas directamente a una persona física por el desempeño de sus actividades con carácter independiente estaban sometidas a las disposiciones del artículo 14. Los pagos hechos a una empresa en relación con la prestación por esa empresa de las actividades de sus empleados o de otro personal estaban sometidos a los artículos 5 y 7. Las remuneraciones pagadas por la empresa a las personas físicas que desempeñasen las actividades estaban sometidas al artículo 14 (si eran personas independientes contratadas por la empresa para realizar esas actividades) o al artículo 15 (si eran empleados de la empresa). Si las partes estiman necesaria una mayor aclaración de las relaciones entre el artículo 14 y los artículos 5 y 7, pueden hacerla durante las negociaciones.

10. Como el artículo 14 de la Convención modelo de las Naciones Unidas contiene todas las disposiciones esenciales del artículo 14 de la Convención modelo de la OCDE de 1997, resulta pertinente el antiguo comentario de la OCDE a ese artículo. Ese comentario dice así:

1. El artículo se refiere a los que se denominan de ordinario servicios profesionales así como a las demás actividades de carácter independiente. Quedan excluidos las actividades industriales y comerciales y los servicios profesionales prestados en relación de dependencia, por ejemplo los del médico de una empresa. Conviene observar que el artículo no se aplica a las actividades independientes de los profesionales del espectáculo y deportistas, que quedan comprendidos en el artículo 17.

2. El sentido de la expresión “servicios profesionales” se ilustra por algunos ejemplos de profesiones liberales típicas. Estos ejemplos solo se dan a título indicativo y la enumeración no es exhaustiva. Las dificultades de interpretación que puedan surgir en casos especiales podrán ser resueltas, de común acuerdo, por las autoridades competentes de los Estados contratantes de que se trate.

3. Las disposiciones del artículo son análogas a las que se aplican a los beneficios de las empresas, y se basan, de hecho, en los mismos principios que el artículo 7. Las disposiciones del artículo 7 y su comentario pueden servir, en consecuencia, de directrices para interpretar y aplicar el artículo 14. Así, los principios establecidos en el artículo 7, por ejemplo, para distribuir los beneficios entre la oficina central y el establecimiento permanente podrán aplicarse también a la distribución de rentas entre el Estado de residencia de la persona que ejerza una actividad independiente y el Estado donde se ejerza esa actividad por medio de un centro fijo. De la misma manera, los gastos efectuados en un centro fijo —comprendidos los de dirección y los gastos generales— se considerarán deducibles al determinar la renta imputable al centro fijo, de igual modo que los gastos imputables a un establecimiento permanente [...]. También en otros aspectos el artículo 7 y el comentario correspondiente podrán ayudar a interpretar el artículo 14; por ejemplo, para determinar si los pagos por programas de informática se han de considerar ingresos comerciales en el sentido de los artículos 7 o 14, o bien cánones en el sentido del artículo 12.

4. Aunque los artículos 7 y 14 se basen en los mismos principios, se ha estimado que el concepto de establecimiento permanente debía reservarse a las actividades comerciales e industriales. Por esta razón se ha empleado la expresión “centro fijo”. No se ha juzgado oportuno definirlo, pero comprendería, por ejemplo, el gabinete de consulta de un médico o el despacho de un arquitecto o de un abogado. Normalmente, una persona que ejerza una actividad independiente no dispondrá de instalaciones de ese tipo en un Estado distinto del de su residencia. Sin embargo, si en otro Estado existe un centro de actividad que tenga un carácter fijo o permanente, ese Estado tendrá derecho a gravar tales actividades.

11. Algunos países dan al artículo 14 una interpretación diferente a la que se consigna en los párrafos 9 y 10 *supra*. Por tanto, es posible que esos países deseen aclarar sus posiciones y llegar a un acuerdo sobre esos aspectos con carácter bilateral, si no han resuelto ya el asunto.

Artículo 15

SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA AJENA

1. El artículo 15 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 15 de la Convención modelo de la OCDE. Las únicas diferencias son que el título del artículo de la OCDE es ahora “RENTAS PROCEDENTES DEL EMPLEO” y se han suprimido las palabras “centro fijo” en el apartado c) del párrafo 2. Esos cambios son resultado de la eliminación del artículo 14 de

la Convención modelo de la OCDE en 2000. El comentario al artículo 15 de la Convención modelo de la OCDE es el siguiente:

1. El párrafo 1 establece la regla general aplicable a la imposición de las rentas procedentes del empleo (distintas de las pensiones), según la cual esas rentas podrán gravarse en el Estado donde se ejerza el empleo efectivamente. La cuestión de si los servicios se prestan o no en el ejercicio del empleo puede dar lugar en algunos casos a dificultades, que se examinan en los párrafos 8.1 y siguientes. El empleo se ejerce en el lugar donde el empleado esté físicamente presente en el momento de realizar las actividades por las cuales recibe la remuneración por ese empleo. Una consecuencia será que un residente de un Estado contratante que reciba una remuneración de fuentes situadas en el otro Estado contratante por razón de un empleo no podrá ser gravado en él por esa remuneración por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado.

2. El artículo solo exceptúa de esta regla general las pensiones (artículo 18) y las remuneraciones y pensiones por servicios oficiales (artículo 19). Las remuneraciones de los miembros de las juntas directivas de las sociedades constituyen el objeto del artículo 16.

2.1. Los países miembros, en general, han interpretado que las palabras “sueldos, salarios y otras remuneraciones semejantes” abarcan las prestaciones en especie recibidas por razón del empleo (por ejemplo, opciones de compra de acciones, el uso de una vivienda o un automóvil, el seguro médico o de vida y las afiliaciones a clubes).

2.2. La condición establecida en el artículo acerca del gravamen por el país fuente es que los salarios, sueldos y otras remuneraciones semejantes procedan del ejercicio del empleo en ese Estado. Ello se aplica independientemente del momento en que dichas rentas sean pagadas o acreditadas al empleado o adquiridas definitivamente por este de alguna otra manera.

3. El párrafo 2 contiene, sin embargo, una excepción general a la regla establecida en el párrafo 1. Esta excepción comprende a las personas físicas que prestan servicios (personales por cuenta ajena) en el ejercicio del empleo (representantes de ventas, obreros de la construcción, ingenieros, etcétera), en la medida en que su remuneración no esté abarcada por las disposiciones de otros artículos, como los que se aplican a los servicios oficiales o a los artistas o deportistas.

4. Para que las remuneraciones puedan beneficiarse de la exención prevista en este párrafo es preciso que concurran las tres condiciones

que en él se mencionan. La primera es que la exención se limite al período de 183 días. También se estipula que este plazo no podrá excederse “en todo período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado”, a diferencia de lo estipulado en el proyecto de Convención de 1963 y en la Convención modelo de 1977, que disponían que el plazo de 183 días⁴² no se podía exceder “en el año fiscal considerado”, formulación que creaba dificultades cuando los ejercicios fiscales de los Estados contratantes no coincidían y que daba oportunidades en el sentido de que las operaciones a veces se estructuraran de modo tal que, por ejemplo, los trabajadores permanecieran en el Estado interesado durante los últimos cinco meses y medio de un año y los primeros cinco meses y medio del año siguiente. La redacción actual del apartado a) del párrafo 2 elimina esas oportunidades de evitación de impuestos. Al aplicar ese texto deben considerarse todos los posibles períodos de doce meses, incluso los que se superponen en cierto modo. Por ejemplo, si un empleado está presente en un Estado durante 150 días entre el 1 de abril del año 01 y el 31 de marzo del año 02 pero está presente durante 210 días entre el 1 de agosto del año 01 y el 31 de julio del año 02, habrá estado presente más de 183 días durante el segundo período de 12 meses antes mencionado, aun cuando no cumpla el requisito de presencia mínima durante el primer período considerado y este se superponga en parte con el segundo.

5. Aunque los países miembros han empleado diversas fórmulas para calcular el plazo de 183 días, solo una fórmula está en consonancia con la redacción del párrafo: el método de los “días de presencia física”. La aplicación de este método no presenta dificultades, pues la persona física o está presente en un país o no lo está. El contribuyente podrá también documentar fácilmente su presencia si las autoridades tributarias le exigen prueba. Con arreglo a este método están incluidos en el cálculo los días que a continuación se mencionan: parte de un día, el día de llegada, el día de partida y todos los días pasados dentro del Estado en que se realice la actividad, tales como sábados y domingos, feriados nacionales, feriados antes y después de la actividad y en el curso de esta, interrupciones breves (capacitación, huelgas, paro patronal, demoras en los suministros), días de enfermedad (salvo cuando impidan que el interesado salga del país y este haya tenido derecho a la exención por otras razones) y fallecimiento o enfermedad de familiares. Sin embargo, se excluyen del cálculo los días pasados en tránsito en el Estado de la actividad en un viaje entre dos puntos fuera de este último. De ello se deduce que no deberán conta-

⁴² Se introdujo el mismo cambio en la Convención modelo de las Naciones Unidas de 1999.

bilizarse los días enteros pasados fuera del Estado de la actividad, sea por días feriados, viajes de negocios o por otras razones. Si el contribuyente ha estado presente, aunque sea brevemente, en el Estado de la actividad, esa parte del día se contará como día de presencia en ese Estado a los fines de calcular el plazo de 183 días.

5.1. Los días durante los cuales el contribuyente es residente del Estado de la fuente no deben tenerse en cuenta en el cálculo. El apartado *a)* debe leerse en el contexto de la primera parte del párrafo 2, que hace referencia a las “remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante, por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante”, que no se aplica a una persona que reside y trabaja en el mismo Estado. Las palabras “el empleado... permanece”, que aparecen en el apartado *a)*, hacen referencia al receptor de tal remuneración y, durante un período de residencia en el Estado de la fuente, no puede decirse que una persona sea el receptor de las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante. Esta conclusión se ilustra en los ejemplos siguientes:

- Ejemplo 1: Entre enero y diciembre del año 01, X vive en el Estado S, del cual es residente. El 1º de enero del año 02, X es contratado por un empleador que es residente del Estado R y se traslada al Estado R, donde adquiere la residencia. X es enviado posteriormente al Estado S por su empleador desde el 15 hasta el 31 de marzo del año 02. En tal caso, X está presente en el Estados S durante 292 días entre el 1 de abril del año 01 y el 31 de marzo del año 02 pero, dado que es residente del Estado S entre el 1 de abril y el 31 de diciembre del año 01, este primer período no se tiene en cuenta a los efectos del cálculo de los períodos mencionados en el apartado *a)*.
- Ejemplo 2: Desde el 15 hasta el 31 de octubre del año 01, Y, residente del Estado R, se encuentra en el Estado S para preparar la expansión en ese país de las actividades de Aco, residente también del Estado R. El 1 de mayo del año 02, Y se traslada al Estado S, donde adquiere la residencia y trabaja como director de una filial de reciente creación de Aco residente del Estado S. En ese caso, Y se encuentra en el Estado S durante 184 días entre el 15 de octubre del año 01 y el 14 de octubre del año 02, pero dado que es residente del Estado S entre el 1 de mayo y el 14 de octubre del año 02, este último período no se tiene en cuenta para calcular los períodos mencionados en el apartado *a)*.

6. La segunda condición es que el empleador que paga la remuneración no ha de ser residente del Estado en el cual se ejerza el empleo. Algunos países miembros, sin embargo, consideran que no es apropiado ampliar

la excepción del párrafo 2 a los casos en que el empleador no es residente del Estado de residencia del empleado, pues en esos casos podría haber dificultades administrativas para determinar las rentas del empleo percibidas por el empleado o exigir el cumplimiento por el empleador de sus obligaciones de retención de impuestos en la fuente. Los Estados contratantes que compartan esta opinión podrán adoptar bilateralmente la siguiente variante del apartado *b)* del párrafo 2:

- b)* Las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, una persona que sea residente del primer Estado, y

6.1. La aplicación de la segunda condición en el caso de las sociedades colectivas fiscalmente transparentes presenta dificultades, ya que esas sociedades colectivas no pueden considerarse como residentes de un Estado contratante en virtud del artículo 4 (véase el párr. 8.2 del comentario al art. 4). Si bien es claro que esta sociedad colectiva puede ser considerada como “empleador” (en particular en virtud de las definiciones del término en la legislación interna de algunos países, por ejemplo, cuando se entiende por empleador una persona sujeta al impuesto sobre los salarios), la aplicación de esa condición a las sociedades colectivas independientemente de la situación de los socios privaría totalmente de sentido a esa condición.

6.2. El objeto y finalidad de los apartados *b)* y *c)* del párrafo 2 es evitar la tributación en la fuente de los empleos de breve duración en la medida en que las rentas resultantes del empleo no pueden considerarse como gasto deducible en el país fuente, ya que el empleador no está sujeto a impuestos en ese Estado dado que ni es residente ni tiene un establecimiento permanente en él. Esos apartados pueden justificarse también por el hecho de que puede considerarse que la imposición de requisitos de deducción en la fuente con respecto a los empleos de breve duración en un determinado Estado constituye una carga administrativa excesiva cuando el empleador ni reside ni tiene un establecimiento permanente en ese Estado. A fin de lograr una interpretación significativa del apartado *b)* que esté en consonancia con su contexto y su objeto, debería considerarse que en el caso de las sociedades colectivas fiscalmente transparentes ese apartado se aplica a los socios. Por ello, los conceptos de “empleador” y de “residente”, tal como aparecen en el apartado *b)*, se aplican a los socios más que a la sociedad colectiva fiscalmente transparente. Este planteamiento está en consonancia con el enfoque en virtud del cual otras disposiciones de los acuerdos fiscales deben aplicarse a los socios más que a la sociedad colectiva. Si bien esta interpretación podría generar dificultades cuando los socios residen en diferentes Estados, esas dificultades podrían resolverse mediante el procedimiento de acuerdo

mutuo determinando, por ejemplo, el Estado en el que residen los socios que poseen la mayoría de los derechos en la sociedad colectiva (es decir, el Estado en el que se solicitará la parte principal de la deducción).

Algunos miembros del Comité de Expertos no están de acuerdo con la propuesta del párrafo 6.2 del comentario de la OCDE extractado *supra*, según la cual los conceptos de “empleador” y “residente” del apartado b) deben aplicarse a los socios. Rechazan la justificación de ese planteamiento, es decir, que en los casos de sociedades colectivas fiscalmente transparentes las disposiciones de los convenios fiscales deben aplicarse a los socios. Opinan que para conseguir ese resultado los convenios deben incorporar una norma especial.

7. De acuerdo con la tercera condición, si el empleador tiene un establecimiento permanente [o un centro fijo si presta servicios profesionales o realiza otras actividades de carácter independiente] en el Estado en el cual se ejerza el empleo, la exención se reconoce solo a condición de que la remuneración no sea soportada por un establecimiento permanente [o un centro fijo que este tenga en ese Estado]. Las palabras “no sea soportada” deben interpretarse teniendo en cuenta el objetivo subyacente del apartado c) del artículo, que es garantizar que la excepción prevista en el párrafo 2 no se aplique a la remuneración que pudiera dar lugar a una deducción, teniendo en cuenta los principios del artículo 7 y la naturaleza de la remuneración, al calcular los beneficios de un establecimiento permanente situado en el Estado en el que se ejerce el empleo.

7.1. El hecho de que el empleador haya o no haya reclamado de hecho una deducción de la remuneración al calcular los beneficios atribuibles al establecimiento permanente no es necesariamente decisivo, pues lo que importa realmente es si al determinar los beneficios atribuibles al establecimiento permanente debe tenerse en cuenta una deducción disponible de otra manera con respecto a esa remuneración. Ese requisito se cumpliría, por ejemplo, aun cuando no se dedujera de hecho ninguna cantidad debido a que el establecimiento permanente esté exento de impuestos en el país fuente o a que el empleador decida sencillamente no reclamar una deducción a la que tuviera derecho. El criterio se cumpliría también en el caso de que la remuneración no fuera deducible simplemente por su naturaleza (por ejemplo, cuando el Estado considera que la emisión de acciones en virtud de una opción de compra ofrecida al empleado no da lugar a una deducción) y no porque no se asigne al establecimiento permanente.

8. Hay una relación directa entre los principios en los que se basa la excepción del párrafo 2 y el artículo 7. Este tiene como base el principio de que una empresa de un Estado contratante no debe estar sujeta a im-

puestos en el otro Estado a no ser que su presencia comercial en ese otro Estado haya adquirido un nivel suficiente para constituir un establecimiento permanente. La excepción del párrafo 2 del artículo 15 amplía ese principio a la tributación de los empleados de dicha empresa cuando las actividades de esos empleados se llevan a cabo en el otro Estado durante un período relativamente breve. Los apartados *b*) y *c*) aclaran que la excepción no debe aplicarse cuando se ofrecen servicios de empleo a una empresa cuyos beneficios están sujetos a impuestos en un Estado bien porque es explotada por un residente de ese Estado o bien porque tiene en él un establecimiento permanente al que puedan atribuirse los servicios.

8.1. En algunos casos puede ser difícil determinar si los servicios prestados en un Estado por una persona física residente de otro Estado y ofrecidos a una empresa del primer Estado (o que tiene un establecimiento permanente en dicho Estado) constituyen servicios de empleo a los que se aplica el artículo 15, o servicios prestados por una empresa diferente, a los que se aplica el artículo 7, o, en términos más generales, si se aplica la excepción. Si bien el comentario se ocupaba anteriormente de los casos en que los arreglos se estructuraban con el objetivo principal de obtener los beneficios de la excepción del párrafo 2 del artículo 15, se comprobó que podrían plantearse cuestiones semejantes en muchos otros casos que no implicaban transacciones por motivos fiscales y el comentario se modificó para presentar un examen más completo de esas cuestiones.

8.2. En algunos Estados no se cuestionaría desde el punto de vista fiscal una relación contractual formal a no ser que hubiera alguna prueba de manipulación y que esos Estados, en virtud de la legislación interna, consideraran que solo se prestan servicios de empleo cuando hay una relación de empleo formal.

8.3. Si los Estados donde así ocurre temen que ese planteamiento pueda dar lugar a la concesión de los beneficios de la excepción mencionados en el párrafo 2 en situaciones no previstas (por ejemplo, en los casos de “contratación externa de trabajadores”), pueden adoptar bilateralmente una cláusula del siguiente tenor:

El párrafo 2 del presente artículo no se aplicará a las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante y pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente de ese otro Estado si:

- a) el receptor, con ocasión de ese empleo, presta servicios a una persona distinta del empleador y esa persona, directa o indirectamente, supervisa, dirige o controla la forma en que se prestan esos servicios; y

- b) esos servicios constituyen parte integrante de la actividad comercial llevada a cabo por esa persona.

8.4. No obstante, en muchos Estados se han formulado diversas normas y criterios legislativos o de jurisprudencia (por ejemplo, la norma de que el fondo prima sobre la forma) a fin de distinguir los casos en que los servicios prestados por una persona física a una empresa deben considerarse como prestados en una relación de empleo (contrato de servicio) y los casos en que esos servicios deben considerarse como prestados en virtud de un contrato para la prestación de servicios entre dos empresas independientes (contrato por servicios). Esa distinción conserva su importancia al aplicar las disposiciones del artículo 15, en particular las de los apartados 2 b) y c). Con sujeción al límite descrito en el párrafo 8.11, y a no ser que el contexto de un convenio concreto disponga otra cosa, corresponde al derecho interno del país fuente determinar si los servicios prestados por una persona física en ese Estado se ofrecen en una relación de empleo, y esa decisión determinará cómo aplica ese Estado la Convención.

8.5. En algunos casos, los servicios prestados por una persona física a una empresa pueden considerarse como servicios de empleo a los efectos de la legislación fiscal interna aun cuando dichos servicios se ofrezcan mediante un contrato formal para la prestación de servicios entre, por un lado, la empresa que recibe los servicios y, por el otro, la persona física u otra empresa en la que esté empleado formalmente o con la que haya concertado otro contrato formal para la prestación de servicios.

8.6. En tales casos, la legislación fiscal pertinente puede hacer caso omiso de la forma en que se califican los servicios en los contratos formales. Quizá prefiera considerar el carácter de los servicios prestados por la persona física y su integración en la actividad realizada por la empresa que adquiere los servicios para concluir que hay una relación de empleo entre la persona física y esa empresa.

8.7. Como el concepto de empleo a que hace referencia el artículo 15 debe determinarse de acuerdo con la legislación interna del Estado que aplica la Convención (con sujeción al límite establecido en el párrafo 8.11 y a no ser que el contexto de una convención determinada requiera otra cosa), se deduce que un Estado que considere que esos servicios son servicios de empleo aplicará el artículo 15. Por ello, concluirá, lógicamente, que la empresa a la que se prestan los servicios mantiene una relación de empleo con la persona física de manera que constituye su empleador a los efectos del apartado 2 b) y c). Esa conclusión es compatible con el objetivo y finalidad del párrafo 2 del artículo 15, ya que en ese caso se puede decir

que los servicios de empleo se prestan a un residente del Estado donde se realizan los servicios.

8.8. Como se menciona en el párrafo 8.2, aun cuando la legislación interna del Estado que aplica la Convención no ofrezca la posibilidad de cuestionar una relación contractual formal y, por consiguiente, no autorice al Estado a considerar que los servicios prestados a una empresa local por una persona física que está empleada formalmente por un no residente se presten en una relación de empleo (contrato de servicio) con esa empresa local, es posible que ese Estado deniegue la aplicación de la excepción del párrafo 2 en los casos abusivos.

8.9. Los distintos planteamientos que pueden utilizar los Estados que desean hacer frente a esos casos abusivos se examinan en la sección “Uso indebido de la Convención” del comentario al artículo 1. Como se explica en el párrafo 9.4 de ese comentario, hay acuerdo en que los Estados no tienen que otorgar los beneficios de una convención fiscal cuando se han concertado arreglos que constituyan un uso indebido de la Convención. No obstante, como se señala el párrafo 9.5 de ese comentario, no debe darse por descontado que es eso lo que ocurre (véase también el párr. 22.2 de ese comentario).

8.10. El planteamiento descrito en los párrafos anteriores permite al Estado en el que se ejercen las actividades rechazar la aplicación del párrafo 2 en los casos abusivos y cuando, de acuerdo con el concepto de empleo de la legislación interna de ese Estado, los servicios prestados a una empresa local por una persona física empleada formalmente por un no residente se presten en una relación de empleo (contrato de servicio) con esa empresa local. Este planteamiento garantiza que la desgravación para evitar la doble tributación se ofrecerá en el Estado de residencia de la persona física aun cuando ese Estado, en virtud de su propia legislación interna, no considere que haya una relación de empleo entre la persona física y la empresa a la que se prestan los servicios. De hecho, siempre que el Estado de residencia reconozca que el concepto de empleo en la legislación fiscal interna del país fuente o la existencia de acuerdos que constituyan un uso indebido de la Convención permite a ese Estado gravar los ingresos derivados del empleo de una persona física de conformidad con la Convención, debe conceder la desgravación para evitar la doble tributación de acuerdo con las obligaciones recogidas en los artículos 23 A y 23 B (véanse los párrs. 32.1 a 32.7 del comentario a esos artículos). El procedimiento de acuerdo mutuo previsto en el párrafo 1 del artículo 25 podría utilizarse en los casos en que el Estado de residencia no esté de acuerdo en que el otro Estado ha aplicado correctamente

el planteamiento antes descrito y, por consiguiente, no considera que el otro Estado haya gravado los ingresos pertinentes de conformidad con la Convención.

8.11. No obstante, la conclusión de que, en virtud de la legislación interna, debe rechazarse una relación contractual formal ha de estar basada en criterios objetivos. Por ejemplo, un Estado no podría argumentar que, en virtud de su legislación interna, se considera que los servicios constituyen servicios de empleo cuando, de acuerdo con los hechos y circunstancias pertinentes, se observa claramente que esos servicios se prestan en virtud de un contrato para la prestación de servicios concertados entre dos empresas independientes. La desgravación prevista en el párrafo 2 del artículo 15 carecería de significado si los Estados pudieran considerar que los servicios constituyen servicios de empleo en los casos en que es evidente que no hay relación de empleo o negar la condición de empleador a una empresa explotada por un no residente cuando es claro que la empresa presta servicios, a través de su propio personal, a una empresa explotada por un residente. Por el contrario, cuando los servicios prestados por una persona física pueden ser considerados debidamente por un Estado como prestados en el contexto de una relación de empleo más que en virtud de un contrato por servicios concertado entre dos empresas, ese Estado debería considerar también, lógicamente, que la persona física no está realizando las actividades de la empresa que es el empleador formal de dicho particular; ello podría ser importante, por ejemplo, para determinar si esa empresa tiene un establecimiento permanente en el lugar donde la persona física realiza sus actividades.

8.12. No obstante, no siempre será claro si los servicios prestados por una persona física pueden ser considerados adecuadamente por un Estado como prestados en una relación de empleo más que en virtud de un contrato por servicios concertado entre dos empresas. Todo desacuerdo entre Estados en esta materia debería resolverse teniendo en cuenta los principios y ejemplos siguientes (utilizando, cuando convenga, el procedimiento de acuerdo mutuo).

8.13. La naturaleza de los servicios prestados por la persona física es un factor importante, ya que es lógico suponer que un empleado presta servicios que forman parte integrante de las actividades comerciales realizadas por su empleador. Por ello, será importante determinar si los servicios prestados por la persona física constituyen parte integrante de las actividades de la empresa a la que se ofrecen esos servicios. Para ello será importante tener en cuenta qué empresa carga con la responsabilidad o el riesgo de los resultados producidos por la actividad de la persona

física. No obstante, es claro que este análisis solo será relevante si los servicios de una persona física se prestan directamente a una empresa. Cuando, por ejemplo, una persona física preste servicios a un fabricante por contrato o a una empresa a la que se subcontrata la actividad, los servicios de esa persona física no se prestan a empresas que obtendrán los productos o servicios en cuestión.

8.14. Cuando la comparación de la naturaleza de los servicios prestados por una persona física con las actividades llevadas a cabo por su empleador formal y por la empresa a la que se prestan los servicios indica la existencia de una relación de empleo que es diferente de la relación contractual formal, los factores siguientes pueden ser también de interés para determinar si es ese realmente el caso:

- quién tiene autoridad para dar instrucciones a la persona física sobre la manera en que debe realizarse el trabajo;
- quién controla y tiene la responsabilidad del lugar en el que se realiza el trabajo;
- si la remuneración de la persona física es cargada directamente por el empleador formal a la empresa a la que se prestan los servicios (véase el párr. 8.15 *infra*);
- quién pone a disposición de la persona física los instrumentos y materiales necesarios para realizar el trabajo;
- quién determina el número y calificaciones de las personas físicas que realizan el trabajo;
- quién tiene derecho a seleccionar a la persona física que realizará el trabajo y a poner fin a las relaciones contractuales establecidas con esa persona física para ese fin;
- quién tiene derecho a imponer sanciones disciplinarias relacionadas con el trabajo de esa persona física;
- quién determina los días de fiesta y el calendario de trabajo de esa persona física.

8.15. Cuando una persona física que es formalmente empleada de una empresa presta servicios a otra empresa, los arreglos financieros establecidos entre las dos empresas serán claramente relevantes, aunque no necesariamente decisivos, para determinar si la remuneración de la persona física es cargada directamente por el empleador formal a la empresa a la que se prestan los servicios. Por ejemplo, si los honorarios cobrados por la empresa que emplea formalmente a la persona física representan la remuneración, las prestaciones de empleo y otros costos laborales de esa persona física por los servicios que ofreció a la otra empresa, sin ningún

elemento de beneficio o con un elemento de beneficio calculado en forma de porcentaje de esa remuneración, de los beneficios y de otros costos del empleo, ello sería indicativo de que la remuneración de la persona física es cobrada directamente por el empleador formal a la empresa a la que se prestan los servicios. En cambio, no sería ese el caso si los honorarios cobrados por los servicios no tienen ninguna relación con la remuneración de la persona física o si esa remuneración es solo uno de los muchos factores tenidos en consideración en los honorarios cobrados por lo que es realmente un contrato por servicios (por ejemplo, cuando una empresa de consultoría cobra a un cliente una tarifa horaria por el tiempo dedicado por uno de sus empleados a realizar un contrato determinado y esos honorarios tienen en cuenta los diversos costos de la empresa), siempre que ello esté en conformidad con el principio de independencia si las dos empresas están asociadas. No obstante, es importante señalar la cuestión de si la remuneración de la persona física es cobrada directamente por el empleador formal a la empresa a la que se prestan los servicios es solo uno de los factores subsidiarios relevantes para determinar si los servicios prestados por esa persona física pueden ser considerados debidamente por un Estado como prestados en una relación de empleo, más que en virtud de un contrato por servicios concertado entre dos empresas.

8.16. Ejemplo 1: Aco, sociedad residente del Estado A, suscribe un contrato con Bco, sociedad residente del Estado B, para la prestación de servicios de capacitación. Aco está especializada en capacitar a personas en el uso de varios programas informáticos y Bco desea capacitar a su personal para que utilice programas informáticos recientemente adquiridos. X, empleado de Aco que es residente del Estado A, es enviado a las oficinas de Bco en el Estado B para impartir cursos de capacitación, como parte del contrato.

8.17. En ese caso el Estado B no podría alegar que X mantiene una relación de empleo con Bco o que Aco no es empleador de X a los efectos del acuerdo entre los Estados A y B. X es formalmente un empleado de Aco cuyos propios servicios, considerados teniendo en cuenta los factores incluidos en los párrafos 8.13 y 8.14, forman parte integrante de las actividades comerciales de Aco. Los servicios que él presta a Bco se ofrecen en nombre de Aco en virtud del contrato suscrito entre las dos empresas. Por ello, siempre que X no esté presente en el Estado B más de 183 días durante un período pertinente de 12 meses y que Aco no tenga en el Estado B un establecimiento permanente que cargue con el costo de la remuneración de X, se aplicará a la remuneración de X la excepción del párrafo 2 del artículo 15.

8.18. Ejemplo 2: Cco, sociedad residente del Estado C, es la sociedad principal de un grupo de sociedades entre las que se incluye Dco, sociedad residente del Estado D. Cco ha elaborado una nueva estrategia de comercialización de los productos del grupo en todo el mundo. A fin de garantizar que la estrategia sea bien comprendida y aplicada por Dco, que vende los productos del grupo, Cco envía a X, uno de sus empleados que ha colaborado en la formulación de la estrategia, a trabajar en la sede de Dco durante cuatro meses a fin de asesorar a Dco con respecto a su actividad de comercialización y conseguir que el departamento de comunicaciones de Dco comprenda y cumpla la estrategia de comercialización mundial.

8.19. En ese caso, la actividad de Cco incluye la gestión de las actividades mundiales de comercialización del grupo y los servicios de X forman parte integrante de esa actividad comercial. Si bien cabría argumentar que Dco podría haber contratado fácilmente a un empleado para que se encargara de asesorar a la sociedad con respecto a sus actividades de comercialización, es claro que dicha función muchas veces es desempeñada por un consultor, sobre todo cuando se requiere un conocimiento especializado durante un período de tiempo relativamente breve. Asimismo, la función de supervisar el cumplimiento de la estrategia por el grupo se enmarca entre las actividades de Cco más que en las de Dco. La excepción del párrafo 2 del artículo 15 debería aplicarse, por consiguiente, siempre que se cumplan las otras condiciones para esa excepción.

8.20. Ejemplo 3: Una compañía multinacional posee y explota hoteles en todo el mundo a través de varias filiales. Eco, una de esas filiales, es residente del Estado E, donde posee y gestiona un hotel. X es empleado de Eco y trabaja en ese hotel. Fco, otra filial del grupo, posee y gestiona un hotel en el Estado F, donde hay escasez de empleados con conocimiento de idiomas extranjeros. Por esa razón, se envía a X para que trabaje durante cinco meses en la recepción del hotel de Fco. Esta paga los gastos de viaje de X, que sigue siendo empleado y pagado por Eco, y paga a Eco una cuota de gestión basada en la remuneración, contribuciones sociales y otras prestaciones de empleo de X durante el período en cuestión.

8.21. En ese caso el trabajo en la recepción del hotel del Estado F, cuando se examina desde el punto de vista de los factores mencionados en los párrafos 8.13 y 8.14, puede considerarse como parte integrante de la actividad de Fco de gestión de ese hotel, más que de la de Eco. De acuerdo con el planteamiento antes descrito, si en virtud de la legislación interna del Estado F se considera que los servicios de X se han prestado a Fco en una relación de empleo, el Estado F podría entonces considerar lógica-

mente que Fco es el empleador de X, y no se aplicaría la excepción del párrafo 2 del artículo 15.

8.22. Ejemplo 4: Gco es una sociedad residente del Estado G. Se encarga de cubrir las necesidades temporales de personal altamente especializado. Hco es una sociedad residente del Estado H, que ofrece servicios de ingeniería en las obras de construcción. Con el fin de realizar uno de esos contratos en el Estado H, Hco necesita un ingeniero durante un período de cinco meses. Contacta a Gco con ese fin. Gco recluta a X, ingeniero residente del Estado X, y le ofrece un contrato de empleo de cinco meses. En virtud de un contrato independiente entre Gco y Hco, Gco conviene en ofrecer los servicios de X a Hco durante ese período. De acuerdo con esos contratos, Gco pagará la remuneración, las contribuciones sociales, los gastos de empleo y otras prestaciones y cargas de X.

8.23. En ese caso, X ofrece servicios de ingeniería mientras que Gco se dedica a cubrir las necesidades de profesionales durante breves períodos. Por su misma naturaleza, los servicios prestados por X no forman parte integrante de las actividades de su empleador formal, pero sí de las actividades de Hco, empresa de ingeniería. De acuerdo con los factores señalados en los párrafos 8.13 y 8.14, el Estado H podría considerar que, de acuerdo con el planteamiento antes descrito, la excepción del párrafo 2 del artículo 15 no se aplicaría con respecto a la remuneración por los servicios del ingeniero que se prestarán en ese Estado.

8.24. Ejemplo 5: Ico es una sociedad residente del Estado I especializada en la prestación de servicios de ingeniería. Ico cuenta con varios ingenieros a tiempo completo. Jco, sociedad de ingeniería más pequeña residente del Estado J, necesita los servicios temporales de un ingeniero para realizar un contrato en unas obras de construcción en el Estado J. Ico conviene con Jco en que uno de los ingenieros de Ico, residente del Estado I, no asignado entonces a ningún contrato suscrito por Ico, trabajará durante cuatro meses mediante un contrato de Jco bajo la supervisión y control directo de uno de los ingenieros de Jco. Esta pagará a Ico una cantidad igual a la remuneración, contribuciones sociales, gastos de viaje y otras prestaciones de empleo de ese ingeniero durante el período en cuestión, junto con una comisión del 5%. Jco conviene también en indemnizar a Ico las eventuales reclamaciones relacionadas con el trabajo del ingeniero durante ese período.

8.25. En ese caso, aun cuando la sociedad Ico se dedique a prestar servicios de ingeniería, resulta claro que la labor realizada por el ingeniero en las obras de construcción en el Estado J lo es en nombre de Jco más que en nombre de Ico. La supervisión y control directo ejercido por Jco sobre

la labor del ingeniero y el hecho de que Jco asuma la responsabilidad de ese trabajo y de que cargue con el costo de la remuneración del ingeniero durante el período en cuestión son factores que podrían confirmar la conclusión de que el ingeniero mantiene una relación de empleo con Jco. En virtud del planteamiento antes descrito, el Estado J podría considerar que la excepción del párrafo 2 del artículo 15 no se aplicaría con respecto a la remuneración de los servicios del ingeniero que se prestarán en ese Estado.

8.26. Ejemplo 6: Kco, sociedad residente del Estado K, y Lco, sociedad residente del Estado L, forman parte del mismo grupo internacional de sociedades. Una parte considerable de las actividades de ese grupo está estructurada por líneas de función, lo que requiere que empleados de diferentes sociedades del grupo trabajen juntos bajo la supervisión de gestores ubicados en diferentes Estados y empleados por otras sociedades del grupo. La persona X, residente del Estado K, es un empleado de Kco, ocupa un alto cargo de gestión y supervisa las funciones de recursos humanos dentro del grupo multinacional. Dado que X es empleado de Kco, esta sociedad actúa como centro de costos por lo que se refiere a los costos de recursos humanos del grupo; periódicamente, esos costos se cargan a cada una de las sociedades del grupo mediante una fórmula que tiene en cuenta varios factores, como el número de empleados de cada sociedad. X debe viajar con frecuencia a otros Estados donde tienen sus oficinas otras sociedades del grupo. En el último año, X pasó tres meses en el Estado L para resolver cuestiones relacionadas con los recursos humanos en Lco.

8.27. En ese caso, la labor realizada por X forma parte de las actividades que Kco realiza para su grupo multinacional. Esas actividades, igual que otras, como la comunicación interna, la estrategia, las finanzas e impuestos, la tesorería, la gestión de la información y el apoyo jurídico, muchas veces están centralizadas dentro de un gran grupo de sociedades. Por lo tanto, la labor que realiza X forma parte integrante de la actividad de Kco. En consecuencia, la excepción del párrafo 2 del artículo 15 debería aplicarse a la remuneración de X por su trabajo en el Estado L, siempre que se cumplan las otras condiciones para esa excepción.

8.28. Cuando de conformidad con los principios y ejemplos citados un Estado considera justificadamente que los servicios prestados en su territorio por una persona se han llevado a cabo dentro de una relación de empleo más que en virtud de un contrato por servicios concertado entre las dos empresas, existirá el riesgo de que las empresas se vean obligadas a retener el impuesto en la fuente en dos jurisdicciones por la remuneración de esa persona aun cuando en último término debería evitarse la

doble tributación (véase el párr. 8.10 *supra*). Este problema de observancia puede reducirse en parte si las administraciones tributarias adoptan las medidas necesarias para que sus normas y prácticas internas aplicables al empleo sean claras, puedan ser comprendidas con facilidad por los empleadores y se pueda tener acceso a ellas con facilidad. Asimismo, el problema puede mitigarse si el Estado de residencia permite a las empresas ajustar rápidamente la cuantía del impuesto que se debe retener en concepto de la posible desgravación por doble tributación a la que podrá acogerse probablemente el empleado.

9. El párrafo 3 aplica a las remuneraciones de las tripulaciones de buques y aeronaves en tráfico internacional o de embarcaciones dedicadas a la navegación interior, una regla que sigue hasta cierto punto la aplicada a las rentas derivadas de la navegación marítima, interior y aérea, es decir, la imposición en el Estado contratante donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa de que se trate. En el comentario al artículo 8 se dice que los Estados contratantes pueden acordar conferir el derecho de gravar tales rentas al Estado de la empresa que explote los buques, embarcaciones o aeronaves. Las razones para introducir esa posibilidad, tratándose de rentas de la navegación marítima, interior o aérea, son igualmente válidas con respecto a la remuneración de las tripulaciones. Los Estados contratantes pueden, pues, convenir libremente una cláusula que otorgue el derecho de gravar esas remuneraciones al Estado de la empresa. Esa disposición, al igual que la del párrafo 3 del artículo 15, presupone que la legislación interna del Estado al que se confiera el derecho de gravar le permite gravar la remuneración de una persona que se encuentre al servicio de la empresa de que se trate, cualquiera que sea su residencia. Queda entendido que el párrafo 3 del artículo 8 se aplicará cuando la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación marítima o interior esté a bordo de un buque o embarcación. Según la legislación interna de algunos países miembros, las remuneraciones percibidas por los miembros no residentes de la tripulación de un buque, por razón de su empleo a bordo, solo podrán someterse a imposición en el caso de que el buque tenga nacionalidad de ese Estado. Por tal razón, los convenios concertados entre esos Estados establecen que el derecho de gravar tales remuneraciones se concederá al Estado de la nacionalidad del buque. Por otro lado, muchos Estados no pueden hacer uso de ese derecho de imposición, y la cláusula podría acarrear en esos casos una ausencia de imposición. Sin embargo, los Estados cuya legislación interna contenga ese principio de imposición podrán convenir bilateralmente en conferir al Estado de la nacionalidad del buque el derecho de gravar las remuneraciones abonadas por el desempeño de empleos a bordo de buques.

10. Debe señalarse que la imposición de las rentas de los trabajadores fronterizos o de los empleados que trabajan en camiones y trenes que se desplazan entre distintos Estados no ha sido objeto de disposiciones especiales, porque es preferible que los problemas resultantes de condiciones locales sean resueltos directamente por los Estados interesados.

11. No se ha previsto ninguna disposición especial en relación con las remuneraciones percibidas por profesores visitantes o por estudiantes que trabajen para adquirir experiencia práctica. Muchos convenios contienen normas de algún tipo para esos casos encaminadas principalmente a facilitar las relaciones culturales mediante una exención fiscal limitada. A veces, la propia legislación fiscal interna prevé ya la exención. La ausencia de disposiciones específicas no debe interpretarse como obstáculo para la inclusión de disposiciones de ese tipo en los convenios bilaterales, cuando se consideren convenientes.

Tratamiento de las opciones de compra de acciones para empleados

12. Las normas de los países para gravar las opciones de compra de acciones para empleados generan problemas especiales que se examinan a continuación. Si bien muchos de esos problemas se plantean con respecto a otras formas de remuneración de los empleados, en particular las basadas en el valor de las acciones del empleador o una sociedad vinculada resultan particularmente agudas en el caso de las opciones de compra de acciones. Ello se debe en gran parte al hecho de que muchas veces se gravan en un momento (por ejemplo, cuando se ejerce la opción o se venden las acciones) que es diferente del momento en que se prestan los servicios de empleo remunerados con esas opciones.

12.1. Como se señala en el párrafo 2.2, el artículo permite al país fuente gravar la parte del beneficio derivado de las opciones de compra de acciones que constituye la remuneración resultante del empleo ejercido en ese Estado aun cuando el impuesto se grave en un momento posterior, cuando la persona en cuestión no esté ya empleada en ese Estado.

12.2. Si bien el artículo se aplica al beneficio obtenido mediante la opción de compra de acciones otorgado a un empleado independientemente de cuándo se grave ese beneficio, es preciso distinguir entre ese beneficio y las ganancias de capital que puedan resultar de la enajenación de acciones adquiridas por el ejercicio de la opción. Se aplicará este artículo, y no el artículo 13, a cualquier beneficio resultante de la opción en cuanto tal hasta que se haya ejercido, vendido o enajenado de otra manera (por ejemplo, mediante cancelación o adquisición por el empleador o el emisor). Una vez ejercida o enajenada la acción, el beneficio se ha hecho

efectivo y las ganancias posteriores con las acciones adquiridas (es decir, el valor de las acciones devengado después del ejercicio) será obtenido por el empleado en calidad de inversor-accionista y estará incluido en el artículo 13. De hecho, es en el momento del ejercicio cuando la opción, que es lo que el empleado obtuvo gracias a su empleo, desaparece y el receptor se convierte en accionista (y normalmente invierte dinero para ello). No obstante, cuando la opción que se ha ejercido autoriza al empleado a adquirir acciones que no transferirá irrevocablemente hasta el final de un período de empleo exigido, será conveniente aplicar este artículo al aumento del valor, si lo hubiere, hasta el final del período exigido de empleo que sea posterior al ejercicio de la opción.

12.3. El hecho de que el artículo no se aplique a un beneficio obtenido después del ejercicio o enajenación de la opción no implica de ninguna manera que la tributación de los ingresos del empleo en virtud de la legislación interna deba ocurrir en el momento de ese ejercicio o enajenación. Como ya se ha señalado, el artículo no impone ninguna restricción acerca de cuándo puede el país fuente gravar ese ingreso: en el momento en que se otorga la opción, cuando se ejerce (o enajena) esta, cuando se vende la acción o en cualquier otro momento. No obstante, el país fuente solo puede gravar los beneficios atribuibles a la propia opción y no lo que es atribuible a la retención posterior de las acciones adquiridas tras el ejercicio de esa opción (salvo en las circunstancias descritas en la última oración del párrafo anterior).

12.4. Dado que el párrafo 1 debe interpretarse en el sentido de que se aplica a todo beneficio derivado de la opción hasta que esta se haya ejercido, vendido o enajenado de otra manera, no importa cuál sea la clasificación, a efectos fiscales internos, de ese beneficio o de cualquier parte de él. En consecuencia, si bien el artículo debe interpretarse en el sentido de que permite al país fuente gravar los beneficios acumulados hasta el momento en que se haya ejercido, vendido o enajenado de otra manera la opción, corresponderá a ese Estado decidir cómo gravar esos beneficios, por ejemplo como ingreso resultante del empleo o como ganancia de capital. Si el país fuente decide, por ejemplo, imponer a la opción un impuesto sobre las ganancias de capital cuando el empleado deja de ser residente de ese país, ese impuesto estará autorizado en virtud del artículo. Lo mismo ocurrirá en el Estado de residencia. Por ejemplo, mientras que ese Estado tenga únicamente derecho de gravar el aumento del valor de la acción obtenida después del ejercicio de la opción, ya que se considerará que se incluye en el marco del artículo 13 de la Convención, puede muy bien decidir gravar ese aumento como ingreso resultante del empleo más que como ganancias de capital en virtud de su legislación interna.

12.5. Los beneficios resultantes de una opción de compra de acciones otorgada a un empleado no se incluirán en general en el ámbito del artículo 21, que no se aplica a los ingresos contemplados en otros artículos, ni del artículo 18, que se aplica únicamente a la pensión y a otras remuneraciones semejantes, aun cuando la opción se ejerza después de la terminación del empleo o a la jubilación.

12.6. El párrafo 1 permite al país fuente gravar los sueldos, salarios y otras remuneraciones semejantes resultantes del empleo ejercido en ese Estado. La decisión de si la opción de compra de acciones de un empleado es o no resultado, y en qué medida, del empleo ejercido en un Estado determinado debe tomarse en cada caso teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, incluidas las condiciones contractuales asociadas con esa opción (por ejemplo, las condiciones en que puede ejercerse o enajenarse la opción concedida). Para ello deberían aplicarse los siguientes principios generales:

12.7. El primer principio es que, por norma general, una opción de compra de acciones de un empleado no debe considerarse relacionada con ningún servicio prestado después del período de empleo exigido como condición para que el empleado adquiriera el derecho a ejercer esa opción. Así, cuando una opción de compra de acciones se otorga a un empleado con la condición de que este preste servicios de empleo al mismo empleador (o una empresa asociada) durante un período de tres años, el beneficio del empleo derivado de esa opción no se atribuirá en general a los servicios prestados después del período de tres años.

12.8. No obstante, al aplicar ese principio es importante distinguir entre un período de empleo exigido para tener derecho a ejercer una opción de compra de acciones por el empleado y un período de tiempo que es meramente un plazo antes de que pueda ejercerse esa opción (período de bloqueo). Así, por ejemplo, una opción otorgada a un trabajador con la condición de que mantenga su relación laboral con el mismo empleador (o una empresa asociada) durante un período de tres años puede considerarse como resultado de los servicios prestados durante esos tres años, mientras que una opción que se otorga, sin ninguna condición de empleo posterior, a un empleado en una fecha determinada pero que en virtud de sus términos y condiciones solo puede ejercerse después de un plazo de tres años, no debe considerarse como relacionada con el empleo ejercido durante esos años, ya que el beneficio de esa opción recaería sobre su receptor aun cuando abandonara su empleo inmediatamente después de recibirla y esperara los tres años exigidos antes de ejercerla.

12.9. Es también importante distinguir entre la situación en que se exige un período de empleo como condición para la adquisición del derecho

a ejercer una opción, es decir, la enajenación de la opción, y la situación en que una opción que ha sido ya enajenada puede perderse si no se ejerce antes de que termine el empleo (o antes de transcurrido un breve período posterior). En esta última situación, el beneficio de la opción no debería considerarse relacionado con los servicios prestados después de la enajenación, pues el empleado ha obtenido ya el beneficio y podría de hecho hacerlo efectivo en cualquier momento. Una condición en virtud de la cual la opción ejercida puede perderse si se rescinde la relación de empleo no es condición para la adquisición del beneficio sino, más bien, para que el beneficio ya adquirido pueda perderse posteriormente. Esta distinción se aclarara en los siguientes ejemplos:

- Ejemplo 1. El 1 de enero del año 1 se otorga a un empleado una opción de compra de acciones. La adquisición de la opción está condicionada a que el trabajador mantenga su relación laboral con el mismo empleador hasta el 1 de enero del año 3. Esta opción, una vez que se cumpla la condición, podrá ejercerse a partir del 1 de enero del año 3 hasta el 1 de enero del año 10 (la llamada opción “americana”⁴³). No obstante, se dispone además que una opción no ejercida anteriormente se perderá al finalizar el empleo. En este ejemplo, el derecho a ejercer esa opción se adquirió el 1 de enero del año 3 (es decir, la fecha de enajenación), ya que no se necesita un ulterior período de empleo para que el empleado obtenga el derecho a ejercer la opción.
- Ejemplo 2: El 2 de enero del año 1 se otorga a un empleado una opción de compra de acciones. La opción podrá ejercerse el 1º de enero del año 5 (la llamada opción “europea”). Esta opción se otorga con la condición de que solo pueda ejercerse el 1 de enero del año 5 si la relación de empleo no se rescinde antes de esa fecha. En este ejemplo, el derecho a ejercer la opción no se adquiere hasta el 1º de enero del año 5, que es la fecha de ejercicio, ya que el empleo hasta esa fecha es condición necesaria para adquirir el derecho a ejercer la opción (es decir, la opción de enajenar).

12.10. Hay casos en los que quizá no se aplique el primer principio. Uno de ellos podría ser cuando la opción de compra de acciones se otorga sin ninguna condición a un empleado en el momento en que obtiene un empleo, es transferido a un nuevo país o recibe nuevas responsabilida-

⁴³ En una opción de compra “americana”, el derecho a adquirir una acción puede ejercerse durante cierto tiempo (normalmente, varios años), mientras que en una opción de compra de acciones europea ese derecho solo puede ejercerse en un momento determinado (es decir, en una fecha concreta).

des importantes y, en cada caso, la opción está claramente relacionada con las nuevas funciones que deberán ser desempeñadas por el empleado durante un período específico de tiempo en el futuro. En ese caso quizá convenga considerar que la opción está relacionada con esas nuevas funciones aun cuando el derecho a ejercer la opción se adquiriera antes del desempeño de las mismas. Hay también casos en los que una opción se ha traspasado técnicamente pero esa opción autoriza al empleado a adquirir acciones que no se traspasarán hasta el final de un período de empleo exigido. En tales casos quizá convenga considerar que el beneficio de la opción está relacionado con los servicios prestados durante el período transcurrido entre la concesión de la opción y el traspaso de propiedad de las acciones.

12.11. El segundo principio es que una opción de compra de acciones de un empleado solo debe considerarse relacionada con los servicios prestados antes del momento en que se otorga, en la medida en que el objetivo es recompensar la prestación de esos servicios por el beneficiario durante un período determinado. Así ocurriría, por ejemplo, cuando puede demostrarse que la remuneración está basada en el desempeño anterior del empleado durante un determinado período o en los resultados financieros anteriores del empleador y está condicionada a que el trabajador mantenga la relación laboral con el empleador o una empresa asociada durante un determinado período de tiempo con el que están relacionados esos resultados financieros. Asimismo, en algunos casos puede haber pruebas objetivas que demuestren que, durante un período de empleo anterior, los participantes en un plan de opción de compra de acciones de los empleados tuvieron la expectativa justificada de que parte de su remuneración durante ese período se ofrecería a través del plan, mediante la concesión de opciones de compra de acciones en una fecha posterior. Entre esas pruebas podrían incluirse, por ejemplo, la práctica sistemática de un empleador que ha otorgado niveles semejantes de opciones de compra de acciones durante varios años, siempre que no haya ningún indicio de que esa práctica pudiera interrumpirse. Dependiendo de otros factores, esas pruebas pueden ser muy válidas para determinar si la opción de compra de acciones está relacionada, y en qué medida, con ese período de empleo anterior.

12.12. Cuando se exige un período de empleo para obtener el derecho a ejercer la opción de compra de acciones del empleado pero ese requisito no se aplica en determinadas circunstancias —por ejemplo, cuando el empleo es rescindido por el empleador o cuando el empleado llega a la edad de jubilación—, el beneficio de la opción de compra de acciones debería considerarse relacionado únicamente con la duración real del

servicio en el momento en el que hayan ocurrido de hecho esas circunstancias.

12.13. Finalmente, puede haber situaciones en las que algunos factores parezcan indicar que la opción de compra de acciones del empleado es la recompensa de servicios anteriores, pero que haya también indicios de que esa opción está asociada con servicios futuros. En casos de duda, debe reconocerse que las opciones de compra de acciones generalmente se ofrecen a los empleados como incentivo para el desempeño futuro y como manera de conservar a empleados valiosos. Por ello, las opciones de compra de acciones están relacionadas fundamentalmente con los servicios futuros. No obstante, deberán tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes antes de tomar una decisión al respecto y puede haber casos en los que se pueda demostrar que una opción de compra de acciones está relacionada con periodos específicos combinados de servicios anteriores y futuros (por ejemplo, cuando las opciones se otorgan con la condición de que el empleado haya conseguido determinadas metas de desempeño específicas durante el año anterior, pero solo pueden ejercerse si el empleado mantiene la relación de empleo durante otros tres años).

12.14. Cuando, teniendo en cuenta los principios precedentes, se considera que una opción de compra de acciones procede del empleo ejercido en más de un Estado, será preciso determinar qué parte del beneficio de la opción de compra de acciones procede del empleo ejercido en cada Estado a los efectos de la aplicación de este artículo y de los artículos 23 A y 23 B. En tal caso, el beneficio del empleo atribuible a la opción de compra de acciones debe considerarse como obtenido en un determinado país en proporción con el número de días durante los que se ejerció el empleo en ese país y con el número total de días durante el que se han ejercido los servicios de empleo de los que se deriva la opción de compra de acciones. Con ese fin, los únicos días de empleo que deberán tenerse en cuenta son los relacionados con el plan de opción de compra de acciones, por ejemplo, los días durante los que los servicios se prestan al mismo empleador o a otros empleadores cuando esta relación de empleo se tenga en cuenta para cumplir el período de empleo exigido con el fin de adquirir el derecho a ejercer la opción.

12.15. Es posible que los países miembros se abstengan de aplicar caso por caso los principios citados (en los párrs. 12.7 a 12.14), poniéndose de acuerdo en un planteamiento específico en un contexto bilateral. Por ejemplo, dos países que gravan los ingresos predominantemente en el momento del ejercicio de una opción pueden acordar, como principio general, atribuir el ingreso resultante de una opción condicionada sobre

todo a servicios futuros con los servicios desempeñados por un empleado en los dos Estados entre la fecha de concesión y la fecha de ejercicio. Así, en el caso de opciones que no pueden ejercerse hasta que el empleado haya prestado los servicios para el empleador durante un período de tiempo determinado, dos Estados podrían aprobar de mutuo acuerdo un planteamiento que atribuyera los ingresos de la opción a cada Estado de acuerdo con el número de días trabajados en cada uno de ellos por el empleado para el empleador en el período transcurrido entre la fecha de concesión y la fecha de ejercicio. Otro ejemplo sería el de dos países que tienen normas semejantes sobre el régimen fiscal de las opciones de compra de acciones de los empleados para adoptar disposiciones que otorguen a uno de los Estados contratantes el derecho exclusivo de gravar el beneficio de empleo aun cuando una parte pequeña de los servicios de empleo con los que está relacionada la opción se hayan prestado en el otro Estado. Naturalmente, los países miembros deberían proceder con cautela al adoptar esos planteamientos, ya que pueden dar lugar a una doble tributación o a una doble no tributación si parte del empleo se ejerce en un tercer Estado que no aplica un planteamiento semejante.

2. Aunque los artículos 14, 15, 19 y 23 pueden, en general, ser suficientes para prevenir la doble tributación de docentes visitantes, algunos países tal vez deseen incluir en sus acuerdos un artículo relativo a docentes visitantes. Para un examen amplio del tema, véanse los párrafos 10 a 12 del comentario al artículo 20.

Artículo 16

REMUNERACIONES DE LOS MIEMBROS DE JUNTAS DIRECTIVAS Y DE LOS DIRECTIVOS DE ALTO NIVEL

1. El párrafo 1 del artículo 16 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 16 de la Convención modelo de la OCDE.
2. Habida cuenta de que el párrafo 1 del artículo 16 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 16 de la Convención modelo de la OCDE, resulta pertinente el comentario a este último artículo, que dice de esta manera:
 1. Este artículo se refiere a las remuneraciones recibidas por un residente de un Estado contratante, sea persona física o jurídica, en calidad de miembro de una junta directiva de una sociedad residente del otro Estado contratante. Como a veces podría ser difícil determinar dónde se prestan los servicios, la disposición los regula como si se hubieran prestado en el Estado de residencia de la sociedad de que se trate.

1.1. Los países miembros, en general, han interpretado que las palabras “honorarios y otros pagos análogos” abarcan las prestaciones en especie recibidas por una persona física en su calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad (por ejemplo, opciones de compra de acciones, el uso de una vivienda o automóvil, el seguro médico o de vida o las afiliaciones a clubes).

2. Es frecuente que un miembro de la junta directiva de una sociedad ejerza también otras actividades en la sociedad, por ejemplo, como empleado ordinario, asesor, consultor, etcétera. El artículo no se aplica, evidentemente, a las remuneraciones que se le abonen por el ejercicio de esas otras funciones. [Este criterio no se aplica en el caso de la Convención modelo de las Naciones Unidas en cuanto que se aplica el párrafo 2 del artículo 16.]

3. En algunos países las sociedades tienen órganos de funciones similares a las de las juntas directivas. Los Estados contratantes pueden incluir en sus convenios bilaterales a esos órganos sociales, en una disposición equivalente a la del artículo 16.

3.1. Muchas de las cuestiones examinadas en los párrafos 12 a 12.15 del comentario al artículo 15 en relación con las opciones de compra de acciones otorgadas a los empleados se plantearán también en el caso de las opciones de compra de acciones otorgadas a miembros de las juntas directivas de las sociedades. En la medida en que las opciones de compra de acciones se otorgan a un residente de un Estado contratante en calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad que es residente del otro Estado, ese otro Estado tendrá derecho a gravar la parte del beneficio de la opción de compra de acciones que constituye la remuneración de los miembros de las juntas directivas o un pago semejante (véase el párr. 1.1 *supra*) aun cuando el impuesto se perciba posteriormente, cuando la persona ya no sea miembro de dicha junta. Si bien el artículo se aplica al beneficio resultante de una opción de compra de acciones otorgada a un miembro de la junta directiva independientemente de cuándo se grava ese beneficio, es preciso distinguir ese beneficio de las ganancias de capital que pueden resultar de la enajenación de las acciones adquiridas al ejercer la opción. Se aplicará el presente artículo, y no el artículo 13, a los beneficios resultantes de la propia opción hasta que esta se ejerza, venda o enajene de otra manera (por ejemplo, mediante cancelación o adquisición por la compañía o el emisor). No obstante, una vez que se ejerce o enajena la opción, el beneficio imponible en virtud del presente artículo se ha hecho efectivo y las posibles ganancias posteriores con las acciones adquiridas (es decir, el valor de las acciones que se devenga después del

ejercicio) serán obtenidas por el miembro de la junta directiva en calidad de inversor-accionista y estarán incluidas en el artículo 13. De hecho, es en el momento del ejercicio cuando la opción, que es lo que el miembro de la junta obtuvo en calidad de tal, desaparece y el receptor obtiene la condición de accionista (y normalmente invierte dinero para ello).

3. El artículo 16 de la Convención modelo de las Naciones Unidas incluye también un segundo párrafo, que no figura en la Convención modelo de la OCDE, relativo a las remuneraciones de empleados con altos cargos directivos.

4. El antiguo Grupo de Expertos decidió que cuando un alto cargo directivo de una sociedad residente en un Estado contratante fuera ocupado por un residente del otro Estado contratante, la remuneración pagada a ese funcionario debía quedar sujeta al mismo régimen que los honorarios de los miembros de las juntas directivas.

5. El término “directivos de alto nivel” se refiere a un grupo limitado de cargos que llevan aparejada la responsabilidad primaria de la dirección general de las operaciones de la sociedad, aparte de las actividades de los directores. El término comprende a una persona que actúa a la vez como director y directivo de alto nivel.

Artículo 17

PROFESIONALES DEL ESPECTÁCULO Y DEPORTISTAS

1. El artículo 17 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 17 de la Convención modelo de la OCDE, con una modificación. En la versión inglesa, en lugar de la palabra “sportsman” usada en la Convención modelo de la OCDE (que sustituía a la palabra “athlete” empleada anteriormente en las Convenciones modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE), se ha decidido usar un término neutral en cuanto al género, esto es, “sportsperson” (en la actual versión española, la palabra “atleta” se ha sustituido por la palabra “deportista”). A diferencia del término “profesional del espectáculo”, el término “deportista” no va seguido en el párrafo 1 de ejemplos ilustrativos, pero se debe interpretar igualmente de forma amplia, compatible con el espíritu y la finalidad del artículo.

2. El comentario al artículo 17 de la Convención modelo de la OCDE dice:

1. El párrafo 1 prevé que los profesionales del espectáculo y los deportistas que sean residentes de un Estado contratante podrán ser gravados en el otro Estado contratante en el que ejerzan sus actividades en calidad de tales, tengan estas o no carácter independiente. Esta disposición cons-

tituye una excepción a las reglas del artículo [14] y a la del párrafo 2 del artículo 15, respectivamente.

2. Esta disposición permite evitar las dificultades prácticas que se presentan frecuentemente en la tributación de los profesionales del espectáculo y deportistas que actúan en el extranjero. Por otra parte, unas disposiciones demasiado rígidas podrían suponer en ciertos casos un obstáculo para los intercambios culturales. A fin de paliar este inconveniente, los Estados, de común acuerdo, podrán limitar la aplicación del párrafo 1 a las actividades ejercidas con carácter [independiente]. Con esta finalidad, será suficiente enmendar el texto del presente artículo de modo que solo se haga una excepción a las disposiciones del artículo [14]. En este caso, a los profesionales del espectáculo y a los deportistas que reciban sueldos o salarios se les aplicará automáticamente el artículo 15 y, por ende, se beneficiarán de las exenciones previstas en el párrafo 2 de este último artículo.

3. El párrafo 1 se refiere a profesionales del espectáculo y deportistas. Aunque no se puede dar una definición precisa del término “profesional del espectáculo”, el párrafo 1 incluye ejemplos de las personas que podrían considerarse en esa categoría. Esos ejemplos no han de considerarse exhaustivos. Por un lado, el término “profesional del espectáculo” claramente abarca a un profesional del teatro, un actor cinematográfico y un actor (incluido, por ejemplo, un ex deportista) en un anuncio comercial de televisión. El artículo se puede también aplicar a las rentas recibidas de actividades que son de naturaleza política, social, religiosa o benéfica, si en ellas existe un elemento de espectáculo. Por otra parte, no abarca al conferenciante visitante o al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, camarógrafos de una película, productores, directores cinematográficos, coreógrafos, personal técnico, personal de apoyo de un grupo de música popular, etcétera). Entre ambas categorías se advierte una zona gris en la que es necesario examinar la totalidad de las actividades de la persona física de que se trate.

4. Una persona puede a la vez dirigir un espectáculo y actuar en él, o puede dirigir y producir programas o películas de televisión y asimismo actuar en ellos. En esos casos es menester examinar qué hace concretamente esa persona en el Estado en el cual se lleva a cabo el espectáculo. Si las actividades en ese Estado son básicamente actividades relacionadas con el espectáculo, el presente artículo se aplicará a todas las rentas que la persona obtenga en dicho Estado. Sin embargo, si el elemento de espectáculo es una parte insignificante de lo que esa persona hace en dicho Estado, la totalidad de su ingreso quedará fuera del ámbito del presente artículo. En otros casos será necesario efectuar una distribución.

5. Aunque no se define con precisión, el término “deportistas” no está restringido a los participantes en las actividades atléticas tradicionales (por ejemplo, corredores, especialistas en salto o nadadores). Comprende también, por ejemplo, golfistas, jockeys, futbolistas, jugadores de cricket y tenis y corredores de automóviles de carrera.

6. El presente artículo se aplica, asimismo, a las rentas derivadas de otras actividades que comúnmente se considera que involucran un elemento de espectáculo, como las relacionadas con torneos de billar, ajedrez y bridge.

7. Las rentas recibidas por empresarios, etcétera, por organizar la aparición de un profesional del espectáculo o un deportista escapan al ámbito del presente artículo, si bien todo ingreso que reciban en representación del profesional del espectáculo o del deportista caerá naturalmente dentro del ámbito del presente artículo.

8. El párrafo 1 se aplica a las rentas obtenidas directa e indirectamente por un profesional del espectáculo o un deportista. En algunos casos esos ingresos no se pagarán directamente a la persona o a su empresario o agente. Por ejemplo, al músico de orquesta se le pagará un sueldo y no una suma por cada concierto: el Estado contratante en el cual se celebre el concierto tendrá derecho, conforme al párrafo 1, a gravar la proporción del sueldo del músico que corresponda a ese recital. Análogamente, cuando el profesional del espectáculo o el deportista es empleado, por ejemplo, a título individual, el Estado en el cual actúe el profesional del espectáculo o el deportista podrá gravar un porcentaje apropiado de toda remuneración que se le pague. Además, cuando la legislación nacional no reconozca a esas entidades y considere que el ingreso es recibido directamente por la persona física, el párrafo 1 autoriza al Estado a gravar los ingresos derivados de actividades en su territorio y que la entidad reciba para beneficio de la persona física, incluso cuando ese ingreso en realidad no sea recibido por esta en concepto de remuneración.

9. Además de los honorarios por su actuación, los profesionales del espectáculo y los deportistas reciben rentas en la forma de regalías u honorarios por patrocinio o publicidad. En general, se aplicarán otros artículos toda vez que no haya un nexo directo entre la renta y una actuación pública del profesional en el país de que se trate. Las regalías por derecho de propiedad intelectual, por lo común, estarán abarcadas por el artículo 12 y no por el artículo 17 (véase el párr. 18 del comentario al art. 12), pero, en general, los honorarios por publicidad y patrocinio estarán exentos de la aplicación del artículo 12. El artículo 17 se aplicará a las rentas derivadas de publicidad o patrocinio, etcétera, que guarden

relación directa o indirecta con las actuaciones o representaciones en un Estado determinado. Las rentas similares que no puedan imputarse a esas actuaciones o presentaciones quedarán regidas por las normas ordinarias de los artículos [14] o 15, según corresponda. Los pagos recibidos en concepto de cancelación de un espectáculo también escapan al ámbito del artículo 17 y quedan regidos por los artículos 7, [14] o 15, según el caso.

10. El artículo nada dice respecto de la forma en que se ha de calcular la renta de que se trata. Corresponde al derecho interno del Estado contratante determinar la cuantía de las deducciones por gastos. Las legislaciones nacionales acusan diferencias en esta esfera y algunas establecen regímenes de tributación en la fuente, a una tasa baja basada en la cuantía bruta pagada a los profesionales del espectáculo y deportistas. Esas reglas también se pueden aplicar a los ingresos pagados a grupos o equipos constituidos como entidad jurídica, elencos de teatro, etcétera. No obstante, algunos Estados quizá consideren que la tributación de la cuantía bruta no sea indicada en algunas circunstancias, aun cuando la tasa aplicable sea baja. Esos Estados quizá deseen ofrecer la opción de que el contribuyente sea gravado con una tasa neta. Ello podría realizarse mediante la inclusión de un párrafo redactado de la siguiente manera:

Quando un residente de un Estado contratante perciba los ingresos mencionados en el párrafo 1 o 2 y dichos ingresos sean imponibles en el otro Estado contratante sobre una base bruta, esa persona podrá, en [el período de tiempo determinado por los Estados contratantes], solicitar al otro Estado por escrito que los ingresos sean imponibles sobre una base neta en ese otro Estado. Esta solicitud deberá ser aceptada por el otro Estado. Al determinar el ingreso imponible de dicho residente en el otro Estado se aceptarán como deducciones los gastos deducibles en virtud de la legislación interna del otro Estado incurridos en relación con las actividades ejercidas en el otro Estado y que estén a disposición de un residente del otro Estado que ejerza las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones.

11. El párrafo 1 del artículo se refiere a las rentas obtenidas por profesionales del espectáculo y deportistas por sus actividades personales. El párrafo 2 se aplica a las situaciones en las cuales los ingresos correspondientes a las actividades de esos profesionales son percibidos por otras personas. Cuando el ingreso de un profesional del espectáculo o de un deportista es recibido por un tercero, y el país fuente no tiene derecho por ley a hacer caso omiso de la persona que recibe la renta a fin de gravarla como ingreso del profesional del espectáculo, el párrafo 2 dispone que la parte del ingreso que no se puede sujetar a imposición en manos del profesional del espectáculo se podrá gravar en manos de la persona

que reciba la remuneración. Si la persona que recibe el ingreso es una empresa, el país fuente puede sujetarla a imposición aunque esta no sea imputable a un establecimiento permanente situado en él. [Si quien recibe el ingreso es una persona física, esa renta podrá sujetarse a imposición aun cuando no haya un centro fijo.] Pero no siempre será así. Las principales situaciones de ese tipo son las tres siguientes:

- a) La primera es la sociedad de gestión que recibe la renta por la presentación, por ejemplo, de un grupo de deportistas (que no esté constituido como entidad jurídica).
- b) La segunda es la del equipo, elenco teatral, orquesta, etcétera, que esté constituido como entidad jurídica. Los ingresos por sus representaciones pueden ser pagados a la entidad. Los integrantes del equipo, orquesta, etcétera, quedarán sujetos a imposición, en virtud del párrafo 1, en el Estado en el cual realicen su actuación, por cualquier remuneración (o ingreso que se reciba en su nombre) como contraprestación por su actuación; sin embargo, si los integrantes de esas entidades reciben una remuneración periódica fija y resulta difícil imputar una parte de ese ingreso a representaciones concretas, los países miembros acaso quieran, unilateral o bilateralmente, abstenerse de gravar esas rentas. El elemento de beneficio que obtiene la entidad jurídica debido a la representación quedará sujeto a imposición conforme al párrafo 2.
- c) La tercera situación se refiere a algunos procedimientos de evitación de impuestos cuando la remuneración por la actuación del profesional del espectáculo o del deportista no se abona al propio profesional o deportista, sino a un tercero, por ejemplo, a las llamadas sociedades de artistas, de suerte que la renta no se gravará en el Estado donde se ejerza la actividad, ni como renta por servicios personales del profesional o del deportista, ni como beneficio de la empresa, de no existir un establecimiento permanente. Algunos países hacen caso omiso de esos arreglos conforme a su derecho nacional y consideran que los ingresos son percibidos por el profesional del espectáculo o el deportista; en esos casos, el párrafo 1 faculta a esos países a sujetar a imposición los ingresos derivados de actividades en su territorio. Otros países no están facultados para obrar de esa manera. Cuando la actuación se realiza en uno de estos países, el párrafo 2 autoriza al país a gravar los beneficios transferidos de la renta del profesional del espectáculo o el deportista a la empresa. Sin embargo, puede haber Estados a los que su legislación interna no les permita aplicar esa disposición. Esos Estados podrán convenir

en otras soluciones o eliminar el párrafo 2 en sus convenios bilaterales.

11.1. La aplicación del párrafo 2 no se limita a las situaciones en que tanto el profesional del espectáculo o deportista como la otra persona que percibe el ingreso (una sociedad de representación, por ejemplo) sean residentes del mismo Estado contratante. El párrafo autoriza al Estado en el que se ejercen las actividades de un profesional del espectáculo o deportista a gravar los ingresos resultantes de esas actividades y percibidos por otra persona, independientemente de otras disposiciones de la Convención que pudieran ser también aplicables. Así pues, sin perjuicio de las disposiciones del artículo 7, el párrafo autoriza a ese Estado a gravar los ingresos percibidos por una sociedad de representación residente del otro Estado contratante aun cuando el profesional del espectáculo o deportista no sea residente de ese otro Estado. Por el contrario, cuando el ingreso de un profesional del espectáculo residente de uno de los Estados contratantes corresponda a una persona (por ejemplo una sociedad de representación que sea residente de un tercer Estado con el que el país fuente no tenga un acuerdo fiscal), nada impedirá al Estado contratante gravar a esa persona de conformidad con la legislación interna.

11.2. No obstante, por regla general, independientemente del artículo 17, la Convención no impedirá la aplicación de normas generales contra el uso indebido de los acuerdos fiscales contenidas en la legislación interna del país fuente que permitirían a ese Estado gravar al profesional del espectáculo/deportista o a la sociedad de representación en los casos abusivos, como se reconoce en el párrafo 24 del comentario al artículo 1.

12. En los casos previstos en los párrafos 1 y 2, cuando el Estado de residencia de la persona que reciba la renta utilice, para evitar la doble tributación, el método de exención, dicho Estado no podrá gravar tal renta aunque el Estado en el cual se realice la actividad no pueda hacer uso de su derecho de imposición. Por lo tanto, queda entendido que en esos casos deberá utilizarse el método de descuento. Igual resultado podría obtenerse si se estipula que el Estado de residencia de la persona que perciba la renta tendrá un derecho subsidiario de imposición si el Estado donde se realicen las actividades no puede hacer uso del derecho que le confieren los párrafos 1 y 2. Los Estados contratantes podrán optar por uno u otro método para velar por que la renta no eluda la imposición.

13. El artículo 17 se aplicará por lo común cuando el profesional del espectáculo o el deportista sea empleado por un gobierno y derive ingresos de ese gobierno [...] Algunos acuerdos fiscales contienen disposiciones que excluyen de la aplicación del artículo 17 a los profesionales del espec-

título y a los deportistas empleados por organizaciones subvencionadas con recursos públicos.

14. Algunos países pueden considerar apropiado excluir del ámbito del presente artículo las actividades apoyadas con fondos públicos. Esos países pueden incluir una disposición a ese efecto, pero las exenciones deben basarse en criterios claramente definidos y objetivos a fin de velar por que se otorguen solo en los casos previstos. El texto de esa disposición podría ser el siguiente:

Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán a las rentas derivadas de actividades realizadas en un Estado contratante por profesionales del espectáculo o deportistas cuando la visita a dicho Estado se financie total o principalmente con fondos públicos de un Estado contratante o de ambos Estados contratantes o sus subdivisiones políticas o administraciones locales. En ese caso las rentas quedarán sujetas a imposición solo en el Estado contratante del cual el profesional del espectáculo o el deportista sea residente.

3. Cuando el antiguo Grupo de Expertos examinó esta cuestión, algunos miembros señalaron que los ejemplos presentados en el comentario al párrafo 2 del artículo 17 de la Convención modelo de la OCDE no debían entenderse en el sentido de que limitasen el campo de aplicación de la tributación a las rentas mencionadas en ese comentario. De hecho, la redacción del comentario permitiría gravar a la empresa en el otro Estado contratante, con las mismas limitaciones impuestas para los profesionales o deportistas residentes en un Estado contratante y que realizaran actividades en el otro Estado.

4. Otros miembros, en cambio, expresaron la opinión de que algunos países quizá desearan que el párrafo 2 tuviera un ámbito más limitado.

Artículo 18

PENSIONES Y PAGOS POR SEGUROS SOCIALES

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. Para el artículo 18 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se ofrecen dos variantes: el artículo 18 A y el artículo 18 B.

2. El artículo 18 A, como el artículo 18 de la Convención modelo de la OCDE, dispone que el Estado de residencia tiene el derecho exclusivo de gravar las pensiones y otras remuneraciones análogas. Sin embargo, se aparta del artículo de la OCDE al conceder al país fuente el derecho exclusivo de imposición cuando los pagos de que se trate se hagan en virtud de un programa ofi-

cial de pensiones que sea parte del régimen de seguridad social de ese Estado o de una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales.

3. En virtud del artículo 18 B, el país fuente puede gravar las pensiones y otras remuneraciones semejantes, y las disposiciones del artículo 23 A o 23 B determinarán si el Estado de residencia eximirá esos ingresos o permitirá, como deducción de su propio gravamen sobre esos ingresos, el impuesto pagado en el país fuente. No obstante, el artículo 18 B autoriza la imposición exclusiva en la fuente cuando los pagos se hagan en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del régimen de seguridad social de un Estado o de una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales.

B. COMENTARIO A LAS DOS VARIANTES DEL ARTÍCULO 18

Comentario a los párrafos del artículo 18 A

Párrafo 1

4. Según este párrafo, las pensiones, y otras remuneraciones semejantes, pagadas en relación con el empleo privado en relación de dependencia solo podrán someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario. Como este párrafo reproduce el texto del artículo 18 de la Convención modelo de la OCDE, el Comité considera que es aplicable la parte siguiente del comentario de la OCDE:

1. Según este artículo, las pensiones pagadas en relación con el empleo privado solo podrán someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario. Varias consideraciones normativas y administrativas confirman el principio de que el derecho de tributación con respecto a este tipo de pensión, y a otras remuneraciones semejantes, debe dejarse en manos del Estado de residencia. Por ejemplo, el Estado de residencia del receptor de una pensión está en mejores condiciones que ningún otro Estado para calibrar la capacidad general del receptor de pagar impuestos, que depende fundamentalmente de los ingresos percibidos en todo el mundo y de las circunstancias personales, como las responsabilidades familiares. Esta solución evita también el imponer al receptor de este tipo de pensión la carga administrativa de tener que cumplir las obligaciones fiscales en Estados distintos de su Estado de residencia.

Alcance del artículo

3. Los tipos de pago incluidos en el artículo son las pensiones directamente pagadas no solo a antiguos empleados sino también a otros beneficiarios (por ejemplo, el cónyuge superviviente, la pareja o los hijos supervivientes de los empleados) y otros pagos análogos, como las pensiones

vitalicias pagadas por un empleo anterior. El artículo se aplica también a las pensiones pagadas en relación con servicios prestados a un Estado o a una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales que no estén comprendidas en las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19. No obstante, el artículo solo se aplica a los pagos asociados con un empleo anterior; por consiguiente, no se aplicaría, por ejemplo, a una renta vitalicia generada directamente con capital que no se ha financiado a través de un plan de pensiones de empleo. El artículo se aplica independientemente del régimen fiscal del plan en que se realizan los pagos pertinentes; así, un pago efectuado en virtud de un plan de pensiones que no pueda acogerse a desgravación fiscal podría, sin embargo, incluirse en el concepto de “pensión u otras remuneraciones análogas” (la asimetría fiscal que podría producirse en esa situación se examina más adelante).

4. Un empleado puede recibir varios pagos tras la cesación del empleo. El que esos pagos se incluyan o no en el artículo dependerá de la naturaleza de los mismos, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias en que se efectúan, como se explica en los dos párrafos siguientes.

5. Si bien la palabra “pensión”, en el sentido habitual del término, hace referencia únicamente a pagos periódicos, las palabras “otras remuneraciones análogas” son lo bastante amplias como para incluir pagos no periódicos. Por ejemplo, puede incluirse en el ámbito de este artículo un pago global en el momento o después de la cesación del empleo, en sustitución de una pensión distribuida en pagos periódicos.

6. El que un pago determinado se considere como otra remuneración análoga a una pensión o como remuneración final por el trabajo realizado en el marco del artículo 15 es una cuestión de hecho. Por ejemplo, si se comprueba que el pago representa la conmutación de la pensión o la indemnización por una pensión reducida, el pago puede incluirse entre las “otras remuneraciones análogas” comprendidas en el ámbito del artículo. Así ocurriría si una persona tuviera derecho a elegir, en el momento de la jubilación, entre el pago de una pensión o una cantidad única calculada bien por referencia a la suma total de las contribuciones o a la cuantía de la pensión a que tendría derecho esa persona en caso contrario, de conformidad con las normas vigentes para el plan de pensiones. La procedencia del pago es un factor importante; los pagos efectuados con cargo a un plan de pensiones estarían normalmente incluidos en el ámbito del artículo. Otras consideraciones que podrían ayudar a determinar si un pago o una serie de pagos se incluyen o no en el ámbito del artículo son las siguientes: si el pago se realiza en el momento o después de la cesación del empleo que daría lugar al pago, si el receptor continúa o no trabajando, si el receptor ha alcanzado o no la edad normal de jubilación con respecto

a ese tipo concreto de empleo, cuál es la situación de otros receptores que pueden recibir el mismo tipo de pago global y si el receptor puede percibir o no simultáneamente otras pensiones. El reembolso de las cotizaciones al fondo de pensiones (por ejemplo, después del empleo temporal) no se incluye entre las “otras remuneraciones análogas” contempladas en el artículo 18. Cuando se presenten dificultades en la tributación de dichos pagos, los Estados contratantes deberán solucionar la cuestión recurriendo a las disposiciones del artículo 25.

7. Como el artículo se aplica únicamente a las pensiones y a otras remuneraciones análogas que se pagan por un empleo anterior, no se incluyen otras pensiones, como las que se pagan con respecto a anteriores servicios personales independientes. No obstante, algunos Estados amplían el alcance del artículo a todos los tipos de pensiones, incluidas las pensiones públicas; los Estados que deseen hacerlo pueden concertar acuerdos bilaterales para incluir las cláusulas pertinentes.

Cuestiones transfronterizas relacionadas con las pensiones

8. La globalización de la economía y el desarrollo de las comunicaciones y los transportes internacionales han incrementado considerablemente la movilidad de las personas, por motivos tanto laborales como personales. El resultado ha sido un aumento significativo de la importancia de las cuestiones transfronterizas planteadas como consecuencia de la interacción de diversos sistemas de pensiones que existen en los distintos Estados y que se concibieron principalmente teniendo en cuenta consideraciones de política puramente interna. Como estas cuestiones afectan con frecuencia a un gran número de personas, conviene abordarlas en los acuerdos fiscales a fin de eliminar obstáculos a la circulación internacional de personas, y en particular de empleados.

9. Muchas de esas cuestiones están relacionadas con los desequilibrios resultantes de las diferencias en la política fiscal general que los Estados adoptan con respecto a los ahorros para planes de pensiones. En muchos Estados se ofrecen incentivos fiscales a las aportaciones jubilatorias. Esos incentivos adoptan con frecuencia la forma de aplazamiento del pago de los impuestos, de manera que la parte de los ingresos de una persona que se destine a un sistema de pensiones, así como los ingresos percibidos en el plan o los derechos de pensión que recaigan sobre la persona, estén exentos de impuestos. Por el contrario, las pensiones resultantes de esos dispositivos están sujetas a impuestos cuando se reciben. No obstante, otros Estados dan a las aportaciones jubilatorias el mismo tratamiento que a otras formas de ahorro y no declaran exentas ni esas contribuciones ni su rendimiento; por ello, lógicamente, no gravan las pensiones percibi-

das. Entre esos dos planteamientos existen diversos sistemas en virtud de los cuales las contribuciones, sus rendimientos, la acumulación de derechos de pensión o las presiones recibidas se gravan parcialmente o están exentas.

10. Otras cuestiones se plantean como consecuencia de las grandes diferencias entre los mecanismos utilizados para ofrecer prestaciones de jubilación. Esos mecanismos suelen clasificarse de acuerdo con estas tres categorías amplias:

- Planes de seguridad social obligatorios;
- Planes de pensiones ocupacionales;
- Planes de jubilación individuales.

La interacción entre esas tres categorías presenta dificultades especiales. Estas se agravan por el hecho de que cada Estado puede tener normas fiscales diferentes para los mecanismos incluidos en cada una de esas categorías y por las considerables diferencias en el grado de utilización de esas categorías por los Estados para ofrecer prestaciones de jubilación a las personas físicas (por ejemplo, algunos Estados ofrecen prestaciones de jubilación casi exclusivamente a través de su sistema de seguridad social, mientras que otros dependen fundamentalmente de los planes de pensiones ocupacionales o de los planes de jubilación individuales).

11. Las cuestiones resultantes de todas esas diferencias deben examinarse a fondo durante las negociaciones bilaterales, en particular para evitar la doble tributación o la no tributación y, en su caso, resolverse mediante cláusulas específicas [...].

5. Muchos países han adoptado un planteamiento en virtud del cual, con sujeción a determinadas condiciones, el impuesto que grava las contribuciones a los planes de pensiones, y los ingresos correspondientes, o la acumulación de derechos de pensión, se aplaza total o parcialmente y se recupera cuando se pagan las pensiones. En cambio, otros países tratan las aportaciones jubilatorias, o algunos tipos de ellas, como si fueran otras formas de ahorro y no exigen esas contribuciones ni sus rendimientos. Esos países en general no gravan las prestaciones jubilatorias correspondientes. Cuando se ha concedido una desgravación fiscal a una persona física en un país que ha adoptado el primer planteamiento y esa persona física, antes del pago de la totalidad o del parte de las pensiones, pasa a ser residente de un país que haya adoptado el segundo planteamiento, la asimetría en los enfoques adoptados por los dos países dará lugar a una situación en la que no deberán pagarse nunca impuestos por los ingresos correspondientes. Para evitar este resultado no previsto, los países podrían incluir en el párrafo 1 una oración adicional del siguiente tenor:

Sin embargo, esas pensiones y otras remuneraciones análogas podrán gravarse también en el otro Estado contratante si el pago se hace por un fondo de pensiones establecido en ese otro Estado o en nombre de él o es asumido por un establecimiento permanente situado en él y el pago no está sujeto a gravamen en el primer Estado conforme a las normas ordinarias de su derecho fiscal.

6. El Comité considera que es también aplicable al párrafo 1 la siguiente parte del comentario de la OCDE relativa a las pensiones exentas:

22. Algunos Estados no gravan los pagos de pensiones en general o eximen a algunas categorías o partes específicas de los pagos de pensiones. En esos casos las disposiciones del artículo en las que se prevé el gravamen de las pensiones en el Estado de residencia pueden dar lugar a que ese Estado grave pensiones que en principio no deberían gravarse y cuya cuantía puede haberse determinado teniendo en cuenta dicha exención. Ello puede dar lugar a dificultades financieras indebidas para el receptor de la pensión.

23. Para evitar los problemas resultantes de ese tipo de asimetría, algunos Estados incluyen en sus acuerdos cláusulas para conservar la exención de las pensiones cuando el beneficiario es residente del otro Estado contratante. Tales disposiciones pueden limitarse a categorías específicas de pensiones o abordar la cuestión de forma más amplia. Un ejemplo de este último planteamiento sería una cláusula del siguiente tenor:

Sin perjuicio de las disposiciones de la presente Convención, toda pensión u otra remuneración análoga pagada a un residente de un Estado contratante en relación con un empleo ejercido en el pasado en el otro Estado contratante estará exenta de impuestos en el primer Estado si esa pensión o remuneración estuviera exenta de impuestos en el otro Estado en el caso de que el receptor fuera un residente del otro Estado.

Párrafo 2

7. Este párrafo atribuye al país fuente el derecho exclusivo de gravar las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del régimen de seguridad social de ese Estado o de una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales. Los países que usen el método de descuento como método general para evitar la doble tributación quedarán así obligados, como excepción a ese método, a no gravar las rentas obtenidas por sus residentes comprendidas en el párrafo 2. La atribución al país fuente del derecho exclusivo de gravar las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un

programa oficial de pensiones que sea parte del régimen de seguridad social se justifica porque esos pagos se financian total o parcialmente con los ingresos fiscales del país fuente. Así ocurrirá cuando no existan aportaciones de los futuros beneficiarios de los pagos o cuando el ahorro contractual aportado en virtud del sistema de seguridad social tenga que ser complementado por los ingresos fiscales del país fuente. No obstante, puede no ocurrir siempre así cuando el sistema de seguridad social funcione sobre la base de un principio de capitalización y no de distribución.

8. No pudo llegarse a un consenso en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre la inclusión en el texto del artículo 18 de la Convención modelo de la OCDE de una disposición que permita al país fuente gravar los pagos realizados en el marco del régimen de seguridad social. No obstante, el comentario de la OCDE propone un párrafo alternativo en el que se prevé ese derecho. El Comité considera que la parte siguiente del comentario de la OCDE es aplicable al párrafo 2:

28. Aunque el proyecto de cláusula señalado hace referencia al [sistema] de seguridad social de cada uno de los Estados contratantes, su cobertura tiene algunos límites. Por “seguridad social” se entiende en general el sistema de protección obligatoria que un Estado pone en marcha a fin de ofrecer a su población un nivel mínimo de ingresos o de prestaciones de jubilación o para mitigar el efecto financiero de acontecimientos como el desempleo, las lesiones relacionadas con el empleo, la enfermedad o la muerte. Una característica común de los sistemas de seguridad social es que el nivel de las prestaciones está determinado por el Estado. Los pagos que pueden incluirse en ese sistema son, entre otros, las pensiones de jubilación disponibles para el público en general en virtud de un sistema de pensiones del Estado, el pago de pensiones para personas de edad avanzada y los pagos en concepto de desempleo, discapacidad, maternidad, supervivencia, enfermedad, asistencia social y protección familiar realizados por el Estado o entidades públicas establecidas para administrar los fondos que deben distribuirse. Como puede haber considerables diferencias en los sistemas de seguridad social de los Estados contratantes, es importante que los Estados que desean utilizar el proyecto de cláusula verifiquen, durante las negociaciones bilaterales, que tienen una idea común de lo que se debe incluir en la cláusula.

9. Algunos países que utilizan en general el método de descuento para la eliminación de la doble tributación de los ingresos percibidos por sus residentes quizá consideren la posibilidad de que el país fuente no tenga derecho exclusivo a gravar los pagos de la seguridad social. Esos países deberían luego sustituir las palabras “podrán gravarse” por “solo serán gravables” en el párrafo 2 de sus acuerdos.

10. Los países que deseen hacer frente a las consecuencias de la privatización de su sistema de seguridad social pueden proponer la siguiente enmienda de las disposiciones del párrafo 2, para incluir su sistema privatizado:

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

Comentario a los párrafos del artículo 18 B

11. Algunos países consideran que las pensiones pagadas por un empleo anterior no deben gravarse únicamente en el Estado de residencia del beneficiario. Varias consideraciones normativas confirman esa posición. Las pensiones son en esencia una forma de compensación diferida por servicios prestados en el país fuente, por lo que deberían gravarse en la fuente igual que los ingresos normales procedentes de un empleo. Cuando se concede una desgravación fiscal a las aportaciones jubilatorias, el impuesto correspondiente al ingreso resultante del empleo se aplaza hasta la jubilación, y el impuesto así aplazado debería recuperarse aun cuando la persona haya dejado de ser residente antes de que se pague la totalidad o parte de la pensión. Las corrientes de pensiones entre algunos países desarrollados y países en desarrollo quizá no sean recíprocas, y en algunos casos representan una salida neta de fondos relativamente importante para los países en desarrollo.

12. Si el país fuente no otorga ninguna exención personal a los no residentes, la tributación en la fuente de las pensiones puede dar lugar a una imposición excesiva. Esta cuestión debería examinarse durante las negociaciones. Los Estados contratantes pueden acordar en esos casos que el país fuente otorgue a un residente del otro Estado las exenciones, desgravaciones y rebajas que a efectos fiscales conceda a sus propios residentes en la proporción en que las pensiones y otras remuneraciones análogas estén relacionadas con los ingresos obtenidos en todo el mundo por el residente del otro Estado. En el párrafo 2 puede agregarse el texto siguiente:

El otro Estado otorgará a un residente del primer Estado las exenciones, desgravaciones y rebajas que a efectos fiscales conceda a sus propios residentes. Esas exenciones, desgravaciones y rebajas se otorgarán en la proporción en que las pensiones y otras remuneraciones análogas que puedan gravarse en ese Estado estén relacionadas con los ingresos mundiales imposables en el primer Estado.

13. Podría considerarse que el Estado fuente es el Estado en el que se establece el fondo, el Estado donde se ha realizado el trabajo pertinente o el Estado

donde se han solicitado las deducciones. En bastantes casos los empleados de compañías transnacionales prestan servicios consecutivamente en varios países diferentes. En esa situación, la tributación en el Estado donde se prestaron esos servicios o en el que se otorgó la desgravación aumentaría la incertidumbre y las dificultades administrativas tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias, ya que crearía la posibilidad de que diferentes partes de la misma pensión fueran imponibles en diferentes Estados fuente. Por ello, en general se está de acuerdo en que la imposición de las pensiones en la fuente debería entenderse como el pago de impuestos en el lugar donde se originan las pensiones, y no donde se han prestado los servicios o se concede la desgravación fiscal.

Párrafo 1

14. Este párrafo, aunque reconoce el derecho del Estado de residencia del beneficiario a gravar las pensiones y otras remuneraciones análogas, deja abierta la posibilidad de que se conceda también al país fuente el derecho de gravarlas en determinadas condiciones que se definen en el párrafo 2. El párrafo 4 del comentario al párrafo 1 del artículo 18 A puede aplicarse a fin de determinar el alcance del artículo 18 B y considerar las cuestiones transfronterizas relacionadas con las pensiones

Párrafo 2

15. Como se ha indicado *supra*, el país fuente puede gravar las pensiones y otras remuneraciones análogas resultantes de un empleo anterior si los pagos de que se trate son hechos por un residente de ese Estado o un establecimiento permanente situado en él.

16. No obstante, algunos países podrían considerar que el Estado que ha concedido la desgravación fiscal con respecto a las aportaciones jubilatorias o a la acumulación de derechos de pensión debe tener derecho a gravar la pensión resultante. Este podría ser el caso cuando los países otorgan también desgravación fiscal con respecto a las contribuciones o a los derechos de pensión en los fondos de pensiones extranjeros. Un ejemplo sería la siguiente cláusula:

Sin embargo, esas pensiones y otras remuneraciones análogas podrán gravarse también en el otro Estado contratante en la medida en que sean resultado de contribuciones que han sido objeto de desgravación fiscal en ese otro Estado.

Como se ha explicado ya en el párrafo 13, este planteamiento podría generar dificultades administrativas, sobre todo en el caso de personas físicas que han trabajado en más de un país durante su carrera. Estas dificultades deberían abordarse a fin de evitar situaciones en las que, por ejemplo, dos países reclamaran tener derechos de tributación en la fuente por la misma pensión.

Párrafo 3

17. Como el párrafo 3 del artículo 18 B es idéntico al párrafo 2 del artículo 18 A, el comentario a este último párrafo (véase *supra*) resulta plenamente aplicable al primero.

18. La Convención modelo de la OCDE, en los párrafos 31 a 69 del comentario al artículo 18, se refiere a cuestiones como el régimen fiscal aplicable a las aportaciones a regímenes de jubilación extranjeros, los obstáculos fiscales a la transferibilidad de los derechos de pensión y el régimen de exención de impuestos de los ingresos obtenidos por fondos de pensiones establecidos en el otro Estado contratante. La incorporación de esos párrafos en el comentario sobre el artículo 18 a la Convención modelo de las Naciones Unidas enviaría una señal positiva clara a los posibles inversores no residentes. La decisión de autorizar el reconocimiento de las aportaciones jubilatorias y de facilitar la transferencia transfronteriza de los derechos de pensión desde un plan de pensiones a otro estimulará también el movimiento de trabajadores a países extranjeros. Por lo tanto, el Comité considera que la parte siguiente del comentario de la OCDE es relevante para los artículos 18 A y 18 B:

Régimen fiscal de las aportaciones a planes de jubilación extranjeros
[hechas por empleados y personas que proporcionan servicios
por cuenta propia o para ellos]

A. *Observaciones generales*

31. En las empresas multinacionales se espera que los empleados estén dispuestos a trabajar periódicamente fuera de su país de origen. Las condiciones de servicio aplicables a los empleados que se trasladen a otros países son de gran interés e importancia tanto para el empleador como para el empleado. Uno de esos factores es el régimen de pensiones para el empleado de que se trate. De la misma manera, las personas físicas que se trasladan a otros países para prestar servicios independientes muchas veces deben resolver cuestiones fiscales transfronterizas relacionadas con el régimen de pensiones que han establecido en su país de origen.

32. Las personas físicas que trabajan en el extranjero muchas veces desean continuar contribuyendo a un régimen de pensiones (incluido un plan de la seguridad social con prestaciones de pensiones) en su país de origen mientras están en el extranjero. Ello se debe a que el cambio de planes de jubilación puede entrañar la pérdida de derechos y prestaciones, y también a que pueden plantearse muchas dificultades prácticas como resultado de tener haberes jubilatorios en diversos países.

33. El régimen fiscal otorgado a las aportaciones jubilatorias realizadas por personas que trabajan fuera de su país de origen varía de un país a

otro y según las circunstancias del caso concreto. Antes de que se acepte un cargo o contrato en el extranjero, las contribuciones jubilatorias realizadas por o para esas personas normalmente tienen derecho a una desgravación fiscal en el país de origen. Cuando la persona trabaja en el extranjero, las contribuciones continúan gozando en algunos casos de desgravación fiscal. Cuando el empleado, por ejemplo, sigue siendo residente y está enteramente sujeto a imposición en el país de origen, las aportaciones jubilatorias hechas a un plan de pensiones establecido en el país de origen, en general, podrán continuar beneficiándose de desgravación en ese país. Sin embargo, con frecuencia, las aportaciones hechas en el país de origen por la persona que trabaja en el extranjero no pueden beneficiarse de la desgravación al amparo de la legislación interna del país de origen ni de la del país anfitrión. Cuando así ocurre, puede resultar oneroso, e incluso prohibitivo, mantener la afiliación a un plan de pensiones en el país de origen durante el plazo del traslado al extranjero o del contrato. En el párrafo 37 *infra* se sugiere una cláusula que los países miembros podrían, si así lo desearan, incluir en sus acuerdos bilaterales a fin de desgravar a las aportaciones jubilatorias realizadas por y para empleados que trabajan fuera de su país de origen.

34. Sin embargo, algunos países miembros pueden considerar que la solución del problema no radica en incorporar una cláusula a un acuerdo fiscal, y, por ejemplo, pueden preferir introducir reformas en el plan de jubilación a fin de garantizar la deducibilidad de las aportaciones en el Estado anfitrión. Otros países acaso se opongan a incluir en sus tratados la cláusula que se propone *infra* cuando la legislación interior les autorice a efectuar deducciones solo por las aportaciones hechas a residentes. En esos casos es posible que resulte inapropiado incluir la cláusula sugerida en un acuerdo bilateral.

35. La cláusula propuesta abarca las contribuciones realizadas a todas las formas de planes de pensiones, con inclusión de los planes de pensiones individuales y los de la seguridad social. Muchos países miembros han suscrito acuerdos bilaterales de suma de períodos de cotización y carencia de la seguridad social que pueden ayudar a evitar parcialmente el problema con respecto a las contribuciones a los planes de la seguridad social; no obstante, esos acuerdos normalmente no tienen en cuenta el régimen fiscal de las contribuciones transfronterizas. En el caso de un plan ocupacional al que contribuyan el empleador y los empleados, la cláusula abarca ambas contribuciones. Asimismo, la cláusula no se limita a la cuestión de la deducibilidad de las contribuciones, ya que considera todos los aspectos del régimen fiscal de las contribuciones con respecto a la persona física que obtiene beneficios de un plan de pensiones. Por

ello, las disposiciones tienen en cuenta cuestiones como si el empleado debe estar o no sometido a impuestos en lo que respecta a la prestación de empleo que constituye una contribución del empleador y si el ingreso de las inversiones procedente de las contribuciones debe gravarse o no en manos de la persona física. En cambio, no incluye la tributación del fondo de pensiones por lo que se refiere a sus ingresos (esta cuestión se aborda más adelante, en el párr. 69). Los Estados contratantes que deseen modificar el alcance de la cláusula con respecto a cualquiera de esas cuestiones pueden hacerlo así en sus negociaciones bilaterales.

B. *Objeto de la cláusula*

36. El objeto de la cláusula es velar por que, en la medida de lo posible, no se prive a las personas del incentivo de aceptar un trabajo en el extranjero por el hecho del régimen fiscal aplicable a las aportaciones hechas a un plan de jubilación en su país de origen por un empleado que preste servicio en el extranjero. La cláusula trata, en primer lugar, de determinar la equivalencia general de los planes de jubilación en ambos países y, en segundo lugar, de establecer límites a las aportaciones a las que se aplica la deducción sobre la base de las limitaciones consignadas en la legislación de ambos países.

C. *Cláusula sugerida*

37. Seguidamente figura el texto de la cláusula que se podría incluir en las convenciones bilaterales para resolver el problema señalado *supra*:

1. Las aportaciones con destino a un plan de pensiones establecido y reconocido a efectos fiscales en un Estado contratante realizadas por o en nombre de una persona física que presta servicios en el otro Estado contratante serán tratadas en ese Estado, para determinar su renta imponible de la persona física y los beneficios de una empresa que pueda ser gravada en ese Estado, de la misma manera y estarán sujetas a las mismas condiciones y limitaciones que las aportaciones hechas a un plan de pensiones reconocido a efectos fiscales en ese Estado, siempre que:

- a) La persona física no sea residente de ese Estado y participe en el plan de pensiones inmediatamente antes de comenzar a ofrecer servicios en ese Estado; y
- b) La autoridad competente de ese Estado considere que ese plan de pensiones es similar, en general, a un plan de pensiones reconocido a efectos fiscales por dicho Estado.

2. A los efectos de lo dispuesto en el párrafo 1:
 - a) Se entiende que el término “plan de pensiones” es un régimen en el cual la persona física participa a fin de obtener prestaciones jubilatorias pagaderas en relación con los servicios prestados a los que se hace referencia en el párrafo 1; y
 - b) Se considerará que un plan de pensiones está reconocido a efectos fiscales en un Estado cuando las aportaciones que se hagan a él puedan acogerse a desgravación en dicho Estado.

38. Esta cláusula se limita a los planes de pensiones establecidos en uno de los dos Estados contratantes. Como no son pocos los casos de personas físicas que trabajan en varios países diferentes de forma sucesiva, algunos Estados quizá deseen ampliar el alcance de las disposiciones para incluir situaciones en las cuales una persona física se traslada de un Estado contratante a otro mientras continúa realizando contribuciones a un plan de pensiones establecido en un tercer Estado. No obstante, esa ampliación puede generar dificultades administrativas si el Estado anfitrión no puede tener acceso a información referente al plan de pensiones en cuestión (por ejemplo, mediante el intercambio de las disposiciones sobre intercambio de información incluidas en un acuerdo fiscal concluido con el tercer Estado); puede provocar también una situación en la que la desgravación se otorgue en forma no recíproca si el tercer Estado no concede una desgravación parecida a una persona física que contribuya a un plan de pensiones establecido en el Estado anfitrión. Los Estados que, a pesar de esas dificultades, deseen ampliar la cláusula propuesta a los fondos establecidos en terceros Estados pueden hacerlo adoptando una variante de la cláusula propuesta, que podría redactarse de la siguiente manera:

1. Las contribuciones realizadas en nombre de una persona física que presta servicios en un Estado contratante a un plan de pensiones
 - a) reconocido a efectos fiscales en el otro Estado contratante,
 - b) en el que la persona física participara inmediatamente antes de comenzar a prestar servicios en el primer Estado reconocido,
 - c) en el que la persona física participara cuando prestaba servicios en el otro Estado o era residente del mismo, y
 - d) que es aceptado por la autoridad competente del primer Estado como correspondiente en general a un plan de pensiones reconocido como tal a efectos fiscales por ese Estado,deberán, a los efectos de

- i) determinar los impuestos que ha de pagar esa persona física en el primer Estado y
- ii) determinar los beneficios de una empresa que puede ser gravada en el primer Estado,

ser tratadas en ese Estado de la misma manera y estar sujetas a las mismas condiciones y limitaciones que las aportaciones hechas a un plan de pensiones reconocido a efectos fiscales en el primer Estado.

- 2. A los efectos del párrafo 1:
 - a) Se entiende que el término “plan de pensiones” es un régimen en el cual la persona participa a fin de obtener prestaciones jubilatorias pagaderas en relación con los servicios personales a los que se hace referencia en el párrafo 1; y
 - b) Se considerará que un plan de pensiones está reconocido a efectos fiscales en un Estado cuando las aportaciones que se hagan a él puedan acogerse a desgravación en dicho Estado.

D. *Atributos de la cláusula sugerida*

39. En los párrafos siguientes se examinan los principales atributos de la cláusula sugerida, que se encuentra en el párrafo 37 *supra*.

40. El párrafo 1 de la cláusula sugerida establece los atributos tanto de la persona física como de las aportaciones a las que se aplica. También establece el principio de que las aportaciones realizadas por o en nombre de una persona física que preste servicios en el Estado contratante (el Estado anfitrión) a un plan de pensiones de prestaciones definidas en el otro Estado contratante (el Estado de origen) deberán recibir en el Estado anfitrión el mismo trato y estar sujetas a las mismas condiciones y limitaciones que las aportaciones a los planes de pensiones del Estado anfitrión.

41. La desgravación de las aportaciones a un plan de pensiones en el país de origen conforme a las condiciones expuestas la puede otorgar el país de origen, esto es, el país en el que esté situado el plan de pensiones, o el país anfitrión, esto es, el país en el cual se lleven a cabo las actividades económicas que den lugar a las aportaciones.

42. La solución a tenor de la cual la desgravación la concedería el país de origen podría resultar ineficaz, pues la persona en cuestión podría tener poco o ningún ingreso imponible en ese país. Así pues, por consideraciones de carácter práctico sería preferible que la desgravación fuera concedida por el país anfitrión, y esa es la solución que se ha adoptado en la cláusula sugerida.

43. Al examinar los atributos del empleado, en el párrafo 1 se estipula claramente que, a fin de obtener la desgravación en el Estado anfitrión, la persona física no podrá haber sido residente de este inmediatamente antes de prestar servicios en él.

44. El párrafo 1, sin embargo, no limita la aplicación de la cláusula a los adscritos que pasen a ser residentes en su Estado anfitrión. En muchos casos, las personas que prestan servicios en el extranjero y que mantienen la residencia en su Estado de origen continuarán teniendo derecho a desgravación en ese Estado, pero no en todos los casos. En consecuencia, la cláusula sugerida se aplica a los no residentes que prestan servicio en el Estado anfitrión y también a los adscritos en el Estado anfitrión que pasan a ser residentes en él. En algunos países miembros la legislación nacional puede restringir la deducibilidad de las aportaciones que deben hacer los residentes; en consecuencia, esos países miembros acaso quieran restringir la aplicación de la cláusula sugerida a esta situación. Asimismo, los Estados que tengan establecido un régimen especial para no residentes (por ejemplo, la imposición a una tasa baja especial) acaso quieran, en sus negociaciones bilaterales, convenir en una cláusula limitada a los residentes.

45. En el caso en que una persona deje temporalmente de ser residente en el Estado anfitrión a fin de afiliarse a un plan de pensiones en un país con un régimen más favorable, los Estados acaso quieran convenir en una cláusula que impida la posibilidad de abusos. Esa cláusula podría establecer, por ejemplo, un criterio de nacionalidad que excluya del ámbito de aplicación de la cláusula sugerida *supra* a las personas físicas que sean nacionales del Estado anfitrión.

46. Como ya se ha señalado, no son pocos los casos de personas físicas que trabajan en varios países diferentes de forma sucesiva; por esa razón, la cláusula sugerida no se limita a las personas físicas que son residentes del Estado de origen inmediatamente antes de la prestación de servicios en el Estado anfitrión. La cláusula cubre a las personas físicas que llegan al Estado anfitrión desde un tercer Estado, ya que solo se limita a las personas que no eran residentes en el país anfitrión antes de comenzar a trabajar en él. Sin embargo, el artículo 1 restringe el ámbito de la Convención a las personas que sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos. Por tanto, una persona física que no sea residente del Estado anfitrión ni del Estado de origen donde esté establecido el plan de pensiones queda fuera del ámbito de la Convención entre los dos Estados.

47. La cláusula sugerida no establece límites en cuanto al plazo durante el cual una persona física puede trabajar en un Estado anfitrión. Podría

sostenerse que, si una persona trabaja en el Estado anfitrión por un plazo suficientemente largo, este en efecto pasa a ser su país de origen, en cuyo caso la cláusula debería dejar de ser aplicable. De hecho, algunos países anfitriones restringen ya la desgravación de las aportaciones a planes de pensiones extranjeros a los casos en que las personas físicas están presentes con carácter temporal.

48. Además, la inclusión de un plazo puede ser útil para prevenir la posibilidad del abuso señalada en el párrafo 45 *supra*. En sus negociaciones bilaterales, los países acaso consideren apropiado incluir un límite del tiempo durante el cual el empleado pueda prestar servicios en el Estado anfitrión, después del cual dejaría de ser aplicable la desgravación prevista en la cláusula sugerida.

49. Al examinar las características de las aportaciones, el párrafo 1 contiene diversos criterios. Establece claramente que la cláusula se aplica solo a las aportaciones realizadas por o en nombre de una persona física a un plan de pensiones establecido y reconocido a efectos fiscales en el Estado de origen. La fórmula “reconocido a efectos fiscales” se define con mayor precisión en el apartado 2 *b*) de la cláusula sugerida. La fórmula “realizadas por o en nombre de” debe aplicarse a las aportaciones realizadas directamente por la persona física así como a las efectuadas en beneficio de ella por un empleado u otra parte (por ejemplo, un cónyuge). Si bien el párrafo 4 del artículo 24 estipula que las aportaciones del empleador a un fondo de pensiones residente del otro Estado contratante son deducibles en las mismas condiciones que las aportaciones a un fondo de pensiones residente, esa cláusula quizá no sea suficiente para garantizar el trato semejante de las aportaciones del empleador a fondos de pensiones nacionales y extranjeros. Así ocurrirá, por ejemplo, cuando las aportaciones del empleador a un fondo extranjero sean consideradas como un beneficio imponible en manos del empleado o cuando la deducción de las aportaciones del empleador no dependan de que el fondo sea o no residente sino, más bien, de otras condiciones (por ejemplo, la inscripción ante las autoridades tributarias o la presencia de oficinas) cuyo efecto es, en general, excluir los fondos de pensiones extranjeros. Por esas razones, las aportaciones del empleador están incluidas en la cláusula sugerida aun cuando el párrafo 4 del artículo 24 pueda ya garantizar una desgravación semejante en algunos casos.

50. El segundo criterio que puede aplicarse a los atributos de las aportaciones es que estas deben hacerse a un plan del Estado de origen que la autoridad competente del Estado anfitrión considere que es, en general, similar a un plan reconocido en esa calidad a efectos fiscales por el Estado anfitrión. Esta cláusula se sustenta en la premisa de que solo podrán

desgravarse en los países miembros las aportaciones hechas a planes reconocidos. La limitación, claro está, no garantiza necesariamente un régimen fiscal equivalente a las aportaciones hechas cuando la persona en cuestión trabajaba en el extranjero y a las aportaciones hechas cuando trabajaba en su país de origen. Si las normas del Estado anfitrión en cuanto al reconocimiento de los planes de pensiones fueran más restrictivas que las del Estado de origen, podría ocurrir que el empleado se encontrara en una situación en que las aportaciones al plan de pensiones en el país de origen hubieran tenido un régimen menos favorable cuando trabajaba en el país anfitrión que cuando trabajaba en el país de origen.

51. Sin embargo, no estaría en consonancia con el objeto declarado de ofrecer a los planes extranjeros, en la medida de lo posible, un régimen fiscal equivalente otorgar desgravación por aportaciones que —por lo menos en forma amplia— no fueran similares a planes reconocidos en el ámbito nacional. Si así se hiciera, ello significaría que el grado de desgravación en el Estado anfitrión pasaría a depender de la legislación del Estado de origen. Además, podría ser difícil justificar que a empleados que trabajan juntos en la misma empresa se les aplique un régimen diferente según que su plan de pensiones esté en el país de origen o en el extranjero (y, de encontrarse en el extranjero, de que esté en uno y no en otro país). Esas dificultades se evitan limitando la cláusula sugerida a los planes que, en general, sean similares a los del país anfitrión.

52. La cláusula sugerida deja claramente establecido que incumbe a la autoridad competente del Estado anfitrión determinar si el plan del Estado anfitrión es similar, en general, a los planes reconocidos en él. Los Estados acaso quieran, en sus negociaciones bilaterales, especificar expresamente a cuál de los planes existentes se aplicará la cláusula, o establecer la interpretación que la autoridad competente ha de atribuir a la fórmula “similar, en general”; por ejemplo, se podría estipular con qué margen se interpretan esas palabras y qué criterios se utilizan.

53. Las aportaciones que pueden acogerse al beneficio de esa cláusula se limitan a los pagos a los planes en los que participaba la persona antes de comenzar a prestar servicios en el Estado anfitrión. Ello significa que quedan excluidas del ámbito de la cláusula sugerida las aportaciones a nuevos planes de pensiones a los que se afilie el empleado mientras se encuentre en el Estado anfitrión.

54. Sin embargo, se reconoce que pueden ser necesarias unas normas especiales para los casos en los cuales un plan de pensiones sea sustituido por otro nuevo. Por ejemplo, en algunos países miembros la práctica común puede ser que si una sociedad es absorbida por otra se termi-

na el plan de pensiones de la sociedad para sus empleados y el nuevo empleador establece un nuevo plan de pensiones. En las negociaciones bilaterales, por lo tanto, los Estados acaso quieran complementar la cláusula sugerida a fin de abarcar esos planes sustitutivos; ello podría hacerse agregando el siguiente apartado al párrafo 2 de la cláusula sugerida:

- c) un plan de pensiones que sustituye pero es esencialmente análogo a un plan de pensiones aceptado por la autoridad competente del Estado contratante de conformidad con el apartado b) del párrafo 1, se considerará que es el plan de pensiones así aceptado.

55. En el párrafo 1 se establece también la desgravación que otorgará el Estado anfitrión si los atributos del empleado y de las aportaciones se conforman a los términos de la cláusula. En resumen, las aportaciones deben recibir a los efectos fiscales el mismo trato que si esas aportaciones estuvieran destinadas a un plan establecido en el Estado anfitrión. Por ello, las aportaciones podrán ser objeto de la misma desgravación fiscal (por ejemplo, ser deducibles), tanto por lo que se refiere a la persona física como al empleador (cuando la persona física está empleada y las aportaciones son realizadas por el empleador), que si esas aportaciones hubieran sido realizadas a un plan del Estado anfitrión. Igualmente, debe otorgarse el mismo trato en cuanto a la tributación de un empleado por las prestaciones de empleo resultantes de la aportación del empleador a un plan extranjero o a un plan local (véase el párr. 58 *infra*).

56. Esta medida de desgravación, claro está, no garantiza necesariamente que se reconocerá un régimen fiscal equivalente a las aportaciones hechas cuando una persona esté trabajando en el extranjero y a las aportaciones hechas cuando esté trabajando en el país de origen. En este caso se aplican consideraciones similares a las examinadas en los párrafos 50 y 51 *supra*. La medida, sin embargo, garantiza un régimen equivalente a las aportaciones de los compañeros de trabajo. Véase el siguiente ejemplo. El país de origen autoriza la desgravación de las aportaciones a planes de pensiones con un límite de hasta el 18% de los ingresos. El país anfitrión autoriza la desgravación hasta un límite del 20%. La cláusula sugerida en el párrafo 37 requeriría que el país anfitrión autorizara la desgravación hasta su límite nacional del 20%. Los países que deseen adoptar el límite en el país de origen tendrían que modificar, por tanto, el texto de la cláusula.

57. La cuantía y el método de la desgravación dependerán del régimen fiscal interno aplicado por el Estado anfitrión a las aportaciones a planes de pensiones. De esa manera se resolverían cuestiones tales como la de saber si las aportaciones pueden o no acogerse a una desgravación completa o parcial y si la desgravación debe adoptar la forma de una deduc-

ción al calcular la renta imponible (y, en ese caso, qué renta; por ejemplo, en el caso de una persona física, solo la procedente del empleo [servicios personales independientes], o actividades comerciales o toda la renta) o de descuento.

58. En el caso de una persona física que participa en un plan de pensiones ocupacionales, el traslado al extranjero puede significar algo más que el hecho de que las aportaciones de este empleado a un plan de pensiones en su país de origen dejen de beneficiarse de una desgravación. También puede significar que las aportaciones al plan de pensiones que hace el empleador se consideren como renta del empleado a los efectos fiscales. En algunos países miembros se grava a los empleados por las aportaciones que el empleador hace al plan nacional cuando trabajan en el país de origen; en otros países, en cambio, esas aportaciones están exentas de impuesto. Ya que se aplica a la aportación tanto de los empleados como de los empleadores, la cláusula sugerida garantiza que las aportaciones de los empleadores en el contexto de la responsabilidad tributaria de los empleados reciban el mismo régimen que se daría a las aportaciones a los planes nacionales.

59. En el apartado 2 *a*) se define el plan de pensiones a los fines del párrafo 1. Se deja claro que a esos efectos se entiende por plan de pensiones un plan en el cual la persona que hace los pagos participa a fin de obtener prestaciones jubilatorias. Esas prestaciones se pagarán en relación con servicios prestados en el Estado anfitrión. Para que el plan de pensiones pueda hacerse acreedor a la desgravación conforme a la cláusula sugerida tendrán que cumplirse todas las condiciones enunciadas *supra*.

60. El apartado 2 *a*) se refiere a la participación de una persona en el plan de pensiones a fin de obtener prestaciones jubilatorias. Esta definición tiene por objeto garantizar que la proporción de aportaciones hechas para obtener las prestaciones, distintas de los pagos de pensión periódicos, por ejemplo, una suma global al tiempo de la jubilación, se beneficie también de la desgravación conforme a la cláusula sugerida.

61. La definición inicial de un plan de pensiones habla de “un régimen”. Se trata de un término amplio que tiene por objeto abarcar las diversas modalidades que puedan adoptar los planes de pensiones (planes de seguridad social, ocupacionales o individuales) en los diferentes países miembros.

62. Aunque en el apartado 2 *a*) se establece que la participación en el plan ha de corresponder a la persona que presta los servicios a los que se hace referencia en el párrafo 1, no se menciona la identidad del beneficiario de las prestaciones jubilatorias obtenidas mediante participación en

el plan. Se trata así de asegurar que cualquier porcentaje de las aportaciones destinado a producir una pensión para otros beneficiarios (por ejemplo, para los cónyuges supervivientes, las parejas o los hijos de los empleados) tenga derecho a la desgravación conforme a la cláusula sugerida.

63. En la definición del plan de pensiones no se distingue entre pensiones pagadas por las cajas de jubilación ocupacionales del Estado y otros planes privados similares. Ambos tipos de planes están comprendidos en el ámbito de la cláusula sugerida. Por ello, los planes de la seguridad social se incluyen en la cláusula en la medida en que puede considerarse que las aportaciones a esos planes hacen referencia a los servicios prestados en el Estado anfitrión por una persona física, sea como empleado o en forma independiente.

64. El apartado 2 b) define además la frase “reconocido a efectos fiscales”. Por cuanto el objeto de la cláusula, en la medida de lo posible, es velar por que las aportaciones reciban un trato ni más ni menos favorable a efectos fiscales que si la persona fuera residente de su Estado de origen, es atinado que la cláusula se limite a las aportaciones que habrían tenido derecho a la desgravación si aquella hubiera permanecido en el Estado de origen. La cláusula tiene por objeto lograr ese objetivo mediante la limitación de su ámbito de aplicación a las aportaciones hechas a un plan de pensiones únicamente si las aportaciones de que se trate tienen derecho a desgravación en ese Estado.

65. Este método para lograr una paridad de trato parte del supuesto de que en todos los países miembros solo tendrán derecho a desgravación las aportaciones a planes de pensiones reconocidos. El régimen fiscal aplicable a las aportaciones a planes de pensiones de acuerdo con los regímenes fiscales de los países miembros puede ser distinto de esta hipótesis. Se reconoce que, en las negociaciones bilaterales, los países acaso quieran definir con más precisión los planes de pensiones que podrán acogerse a la desgravación de conformidad con la legislación interna respectiva de cada una de las partes en el tratado. Quizá deseen también definir otros términos utilizados en la cláusula, como “ofrecer servicios” y “prestar servicios”.

Obstáculos fiscales a la transferibilidad de los derechos de pensión

66. Otra cuestión, también relacionada con la movilidad laboral internacional, es la de las consecuencias fiscales que pueden derivarse de la transferencia de los derechos de pensión de un plan de pensiones establecido en un Estado contratante a otro plan ubicado en el otro Estado contratante. Cuando una persona pasa de un empleador a otro, muchas

veces los derechos de pensión acumulados por esa persona en el plan de pensiones correspondiente al primer empleo se transfieren a un plan diferente vinculado con el segundo empleo. Existen arreglos semejantes para hacer posible la transferibilidad de los derechos de pensión entre planes de jubilación individuales.

67. Estas transferencias normalmente dan lugar a un pago que representa el valor actuarial, en el momento de la transferencia, de los derechos de pensión de la persona física o el valor de las aportaciones y los ingresos acumulados en el plan con respecto a esa persona. Tales pagos pueden realizarse directamente desde el primer plan al segundo; otra posibilidad es que se lleven a cabo obligando a la persona a contribuir al nuevo plan de pensiones con la totalidad o con parte de la cantidad recibida al abandonar el plan anterior. En ambos casos es frecuente que los regímenes fiscales autoricen esas transferencias, cuando sean puramente internas, en régimen de exención de impuestos.

68. No obstante, pueden plantearse problemas cuando la transferencia se hace desde un plan de pensiones a otro plan ubicado en otro Estado. En tal caso, el Estado contratante donde reside la persona física puede considerar que el pago resultante como consecuencia de la transferencia es un beneficio imponible. Se plantea un problema semejante cuando el pago se efectúa desde un plan establecido en un Estado al que el acuerdo fiscal pertinente otorga derechos de tributación en la fuente para los pagos de pensiones resultantes, ya que ese Estado quizá desee aplicar el derecho impositivo a todo beneficio resultante del plan. Los Estados contratantes que deseen abordar esa cuestión pueden incluir una cláusula del siguiente tenor:

Quando se han acumulado fondos o derechos de pensión en un plan de pensiones establecido y reconocido a efectos fiscales en un Estado contratante en beneficio de una persona física que es residente del otro Estado contratante, toda transferencia de esos derechos o fondos a un plan de pensiones establecido y reconocido a efectos fiscales en el otro Estado deberá recibir, en cada uno de los Estados, el mismo trato fiscal y estar sujeta a las mismas condiciones y limitaciones que si se hubiera realizado desde un plan de pensiones establecido y reconocido a efectos fiscales en ese Estado a otro plan de pensiones establecido y reconocido a efectos fiscales en el mismo Estado.

Esa disposición podría modificarse para incluir también las transferencias que tengan como origen o destino fondos de pensiones establecidos y reconocidos en terceros Estados (no obstante, ello podría plantear preocupaciones semejantes a las descritas en el preámbulo del párr. 38 *supra*).

Exención de los ingresos obtenidos por un fondo de pensiones

69. Cuando, en virtud de la legislación interna, dos Estados adoptan el mismo planteamiento de eximir en general de impuestos los ingresos de inversión obtenidos por fondos de pensiones establecidos en su territorio, esos Estados, a fin de lograr una mayor neutralidad con respecto a la ubicación del capital, quizá deseen ampliar esa exención a los ingresos de inversión que un fondo establecido en un Estado perciba del otro Estado. Para ello, los Estados incluyen algunas veces en sus convenios una disposición del siguiente tenor:

Sin perjuicio de las disposiciones del presente Convenio, los ingresos generados en un Estado contratante y percibidos por una sociedad residente del otro Estado contratante que se constituyó y es explotada exclusivamente para administrar u ofrecer prestaciones del régimen de pensiones y ha sido aceptada por la autoridad competente del primer Estado como similar, en general, a un plan de pensiones reconocido a efectos fiscales en ese Estado, estarán exentos de impuestos en ese Estado.

Artículo 19

SERVICIOS OFICIALES

1. En 2011, el Comité de Expertos introdujo algunos cambios en el artículo 19. En primer lugar, se suprimieron las palabras “distintos de las pensiones” del párrafo 1. En segundo lugar, en el párrafo 2 se agregaron las palabras “No obstante las disposiciones del párrafo 1”. En tercer lugar, en los párrafos 2 y 3 se sustituyó la palabra “pensión” por “pensiones y otras remuneraciones análogas”. De resultas de ello, el artículo 19 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce ahora el artículo 19 de la Convención modelo de la OCDE.

2. Dado que el artículo 19 de la Convención modelo de las Naciones Unidas incorpora todas las disposiciones del artículo 19 de la Convención modelo de la OCDE, el Comité considera que es aplicable la siguiente parte del comentario de la OCDE:

1. Este artículo se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, así como a las pensiones, por servicios oficiales. Las disposiciones similares de antiguos convenios bilaterales tenían por finalidad adaptarse a las reglas de cortesía internacional y respeto mutuo entre Estados soberanos. Su campo de aplicación era, pues, bastante limitado. Sin embargo, el desarrollo del sector público en muchos países, que ha ampliado considerablemente las actividades del Estado en el extranjero-

ro, ha aumentado la importancia y el alcance del artículo 19. Según el texto original del párrafo 1 del artículo 19 del proyecto de Convención de 1963, el Estado que pagase las remuneraciones tenía derecho a gravar los pagos efectuados por razón de servicios prestados a dicho Estado o a alguna de sus subdivisiones políticas o administraciones locales. Se utilizaba la expresión “podrán gravarse”, lo que no implicaba que ese derecho fuese exclusivo.

2. [...] [E]l apartado *a)* de los párrafos 1 y 2 se basa en el principio del derecho exclusivo de imposición de esas remuneraciones por el Estado que las abone. Los países que usen el método de descuento como método general para evitar la doble tributación quedarán así obligados, como excepción a ese método, a no gravar las rentas obtenidas por sus residentes comprendidas en los párrafos 1 y 2. Si, para evitar la doble tributación, ambos Estados contratantes aplican el método de exención, podrán continuar utilizando la expresión “serán gravables” en lugar de “solo serán gravables”. Para esos países, las dos expresiones surtirán naturalmente los mismos efectos cualquiera que sea la que utilicen. Queda entendido que la expresión “solo serán gravables” no impedirá que un Estado contratante tenga en cuenta las rentas no gravadas en virtud del apartado *a)* de los párrafos 1 y 2 al determinar las tasas de gravamen aplicables a las rentas que sus residentes obtengan de otras fuentes. El principio que atribuye el derecho exclusivo de imposición al Estado que pague las remuneraciones figura en tantos convenios en vigor entre países miembros de la OCDE que puede decirse que está ya internacionalmente aceptado. Ese principio es, asimismo, conforme con la idea de cortesía internacional que inspira el artículo, así como con las disposiciones de las Convenciones de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares. Es preciso señalar, no obstante, que el artículo no pretende restringir la aplicación de cualesquiera reglas derivadas del derecho internacional en el caso de misiones diplomáticas y puestos consulares (cf. el artículo 28), sino que trata de los casos no comprendidos en esas reglas.

2.1. En 1994 se introdujo una nueva enmienda en el párrafo 1, pues se reemplazó la palabra “remuneraciones” por la fórmula “sueldos, salarios y remuneraciones similares”. La enmienda tuvo por objeto aclarar el alcance del artículo, que se aplica solo a los funcionarios públicos y a las personas que reciben pensiones por servicios prestados al Estado y no a personas que prestan servicios independientes al Estado o reciben pensiones relacionadas con esos servicios.

2.2. En general, los países miembros han interpretado que la frase “sueldos, salarios y remuneraciones similares ... pagados” abarca las prestaciones en especie recibidas en relación con servicios prestados al Estado, una

subdivisión política o una administración local (por ejemplo, el uso de una vivienda o automóvil, el seguro médico o de vida y las afiliaciones a clubes).

3. Las disposiciones del artículo se aplicarán a las remuneraciones pagadas no solo por un Estado sino también por sus subdivisiones políticas y administraciones locales (Estados de una unión federal, provincias, regiones, *départements*, cantones, distritos, *arrondissements*, *Kreise*, municipios o agrupaciones de municipios, etcétera).

4. El principio de que al Estado que abone la remuneración le incumbe un derecho exclusivo de imposición tiene una excepción contenida en el apartado *b*) del párrafo 1. Debe considerarse teniendo en cuenta que, según las Convenciones de Viena citadas, el Estado receptor está autorizado a gravar las remuneraciones pagadas a determinadas categorías de funcionarios de las misiones diplomáticas y puestos consulares extranjeros que residan permanentemente en ese Estado o posean su nacionalidad. Al establecerse que las pensiones abonadas a los funcionarios jubilados debe someterse al mismo régimen fiscal que los sueldos o salarios pagados a esos empleados cuando estaban en servicio activo, el párrafo 2 relativo a las pensiones incorpora en su apartado *b*) una excepción análoga a la del apartado *b*) del párrafo 1. Como la condición prevista en el inciso ii), del apartado *b*) del párrafo 1 no es aplicable a los jubilados, el único requisito exigido para que el Estado receptor pueda gravar una pensión es que el jubilado sea residente de ese Estado y posea su nacionalidad.

5. Según el artículo 19 del proyecto de Convención de 1963, los servicios prestados al Estado, a una subdivisión política o a una administración local, debían serlo “en el ejercicio de funciones de carácter oficial”. Esa expresión se suprimió de la Convención modelo de 1997. Algunos países miembros de la OCDE, sin embargo, consideraron que la exclusión entrañaría una ampliación del ámbito de aplicación del artículo. Los Estados contratantes que sean de esa opinión y estimen improcedente esa ampliación podrán seguir usando en sus convenios bilaterales, preferiblemente precisándola, la expresión “en el ejercicio de funciones de carácter oficial”.

5.1. Si bien la palabra “pensión”, en su sentido habitual, hace referencia solo a pagos periódicos, las palabras “otras remuneraciones análogas”, que se agregaron al párrafo 2 en 2005, son lo bastante amplias como para incluir pagos no periódicos. Por ejemplo, un pago global realizado a un antiguo empleado público después de la cesación del empleo, en sustitución de una pensión distribuida en pagos periódicos, puede incluirse en el ámbito del párrafo 2 del artículo. El que un pago global realizado en esas circunstancias deba considerarse como remuneración análoga a una pen-

sión incluida en el ámbito del párrafo 2 o como remuneración final por el trabajo realizado incluida en el ámbito del párrafo 1 es una cuestión de hecho que puede resolverse teniendo en cuenta los factores presentados en el párrafo 5 del comentario al artículo 18.

5.2. Hay que anotar que la expresión “con cargo a fondos creados por ellos”, que figura en el apartado a) del párrafo 2, comprende el caso de pensiones abonadas no directamente por el Estado, o una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales, sino con cargo a fondos distintos constituidos por un órgano gubernamental. Además, el capital original del fondo no tendría que ser suministrado por el Estado, o una de sus subdivisiones políticas o administrativas o administraciones locales. En esa fórmula se incluirían los pagos realizados con cargo a un fondo de administración privada establecido para ese órgano gubernamental.

5.3. Se plantea una cuestión cuando las pensiones se pagan por servicios tanto públicos como privados. Así ocurre con frecuencia cuando una persona ha estado empleada tanto en el sector público como en el privado y recibe una sola pensión por ambos periodos de empleo. Ello puede ocurrir bien porque la persona participó en el mismo plan durante todo el tiempo en que estuvo empleada o porque sus derechos de pensión eran transferibles. La tendencia creciente a una mayor movilidad entre los sectores privado y público puede aumentar la importancia de esta cuestión

5.4. Cuando un funcionario público que ha prestado servicios a un Estado ha transferido el derecho a la pensión de un plan público a un plan privado, el pago de la pensión estará sujeto a impuestos únicamente en virtud del artículo 18, ya que dicho pago no cumpliría el requisito técnico del apartado 2 a).

5.5. Cuando la transferencia se efectúa en la dirección contraria y los derechos de pensión se transfieren de un plan privado a un plan público, algunos Estados gravan la totalidad del pago de la pensión en virtud del artículo 19. En cambio, otros Estados prorratan los pagos en función de la fuente relativa del derecho a la pensión, de manera que una parte se grave en virtud del artículo 18 y otra en virtud del artículo 19. De esa manera, algunos Estados consideran que si una fuente ha suministrado lo que constituye, con diferencia, la parte más considerable de la pensión, la pensión deberá tratarse como si hubiera sido pagada exclusivamente por esa fuente. No obstante, se reconoce que el prorrateo plantea muchas veces importantes dificultades administrativas.

5.6. Los Estados contratantes pueden mostrarse preocupados por la pérdida de ingresos o la posibilidad de doble no tributación si el régimen de las pensiones pudiera modificarse transfiriendo el fondo entre los pla-

nes públicos y privados. El prorrateo puede ser una solución para evitarlo; no obstante, para poder aplicar el prorrateo a los derechos de pensión transferidos de un plan público a un plan privado, en las negociaciones bilaterales los Estados contratantes podrán considerar la posibilidad de ampliar el apartado 2 a) para incluir la parte de toda pensión u otra remuneración semejante que se pague por los servicios prestados a un Estado contratante o a una subdivisión política o autoridad local del mismo. Esta disposición podría redactarse de la forma siguiente:

2. a) Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 1, la parte de una pensión u otra remuneración semejante que se pague por los servicios prestados a un Estado contratante o a una subdivisión política o administración local de este se gravará solo en ese Estado.

Otra posibilidad es que los Estados contratantes traten de resolver la cuestión aplicando a todas las pensiones un trato común.

6. Los párrafos 1 y 2 del artículo no se aplicarán si los servicios se prestan en relación con una actividad industrial o comercial realizada por un Estado, o una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales, que paguen sueldos, salarios, pensiones o remuneraciones similares. En tales casos se aplicarán las reglas comunes: el artículo 15 para los sueldos y salarios, el artículo 16 para los honorarios de los miembros de juntas directivas y otros pagos análogos, el artículo 17 para los profesionales del espectáculo y los deportistas, y el artículo 18 para las pensiones. Los Estados contratantes que por razones concretas deseen no incluir el párrafo 3 en sus convenios bilaterales, podrán hacerlo, lo cual extenderá el ámbito de aplicación de los párrafos 1 y 2 a los servicios prestados en relación con una actividad industrial o comercial. Teniendo en cuenta las funciones específicas ejercidas por algunos organismos públicos —por ejemplo, los ferrocarriles del Estado, los servicios postales, los teatros nacionales, etcétera, los Estados contratantes que deseen mantener el párrafo 3 podrán acordar en sus convenios bilaterales que los sueldos, salarios, pensiones y otras remuneraciones similares pagados por esos organismos queden incluidos en las disposiciones de los párrafos 1 y 2, aunque se pueda considerar que esos organismos ejercen actividades industriales o comerciales.

3. Todas las pensiones pagadas por servicios prestados a un Estado contratante, o a una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales, quedarán sometidas a las disposiciones del artículo 19, aun cuando se paguen en virtud del sistema de seguridad social de uno de los Estados. En la mayoría de los casos el régimen sería el mismo si esos pagos se sometieran al artículo 18 o al artículo 19. El trato difiere, sin embargo, en los casos descritos en el apartado 2 b) del artículo 19, en que el beneficiario es a la vez residente y nacional del

otro Estado. En virtud del artículo 19, las pensiones por servicios oficiales percibidas por esas personas físicas serán gravables solo en el país de residencia. Si quedaran sometidas a imposición en virtud del artículo 18, serían gravables solo en el país fuente. La finalidad del párrafo es indicar que una pensión por servicios oficiales pagada por un Estado, aunque sea en virtud de un sistema de seguridad social, a un residente del otro Estado que sea también nacional de él solo será gravable en este último Estado. Algunos países prefieren ampliar el alcance del artículo 18 para incluir también las pensiones del Estado, de manera que las pensiones privadas y las pensiones públicas estén sujetas al mismo régimen. Cuando se opta por esa solución, el párrafo 2 del artículo 19 no es necesario y debería suprimirse.

4. Se propuso que la cuestión del régimen fiscal aplicable cuando un Estado solventara los gastos de profesionales del espectáculo residentes en un Estado contratante que realizaran sus actividades en otro Estado contratante se podía examinar en los comentarios. Sin embargo, se consideró que los Estados contratantes, si lo deseaban, podrían discutir el asunto en sus negociaciones bilaterales. A este respecto, se remite a los comentarios al artículo 17.

Artículo 20

ESTUDIANTES

1. El artículo 20 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, en su redacción actual, reproduce esencialmente el artículo 20 de la Convención modelo de la OCDE. En 1999 se suprimió el párrafo 2, que contenía disposiciones relativas a los subsidios, becas y remuneraciones de empleo no comprendidos en el párrafo 1.

2. Como el artículo 20 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 20 de la Convención modelo de la OCDE, resulta pertinente el comentario a este último artículo, que dice así:

1. La regla enunciada en este artículo se refiere a ciertos pagos que reciben los estudiantes o aprendices de negocios para su sostenimiento, educación o formación. Todas las sumas de esta naturaleza procedentes de fuentes situadas fuera del Estado donde se encuentre el estudiante o el aprendiz de negocios quedarán exentas de imposición en ese Estado.

2. La palabra “inmediatamente” se introdujo en la Convención modelo de 1977 para dejar claro que el artículo no se aplica a una persona que haya sido residente de un Estado contratante pero que haya trasladado luego su residencia a un tercer Estado antes de visitar el otro Estado contratante.

3. El artículo comprende solo los pagos recibidos para el sostenimiento, educación o formación del receptor. Por ello no se aplica a ningún pago,

o parte del mismo, que constituya la remuneración de servicios prestados por el receptor y que se incluya en el artículo 15 (o el artículo [14 o] 7 en el caso de los servicios independientes). No obstante, cuando la formación del receptor implica una experiencia laboral, es preciso distinguir entre el pago por los servicios y el pago por el sostenimiento, educación o formación del receptor. El hecho de que la cuantía pagada sea semejante a la que se paga a las personas que prestan servicios similares y no son estudiantes o aprendices de negocios indicaría en general que el pago es una remuneración por los servicios prestados. Asimismo, los pagos en concepto de sostenimiento, educación o formación no deben superar el nivel de los gastos que probablemente se contraerán para garantizar el sostenimiento, educación o formación del receptor.

4. A los efectos del artículo, no se considera que los pagos efectuados por o en nombre de un residente de un Estado contratante o sufragados por un establecimiento permanente que una persona tenga en ese Estado procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

3. El artículo 20 de la versión de 1980 de la Convención modelo de las Naciones Unidas contenía el párrafo 2 siguiente:

2) Respecto de los subsidios, becas y remuneraciones de empleo no previstos en el párrafo 1, los estudiantes y aprendices descritos en el párrafo 1 tendrán derecho además, durante el período de estudios o formación, a las mismas exenciones, desgravaciones o rebajas de impuestos que se concedan a los residentes del Estado que estén visitando.

El antiguo Grupo de Expertos había examinando durante algún tiempo la conveniencia de suprimir o no el párrafo 2 del artículo 20 de la Convención modelo de las Naciones Unidas. A ese respecto, es pertinente reproducir los párrafos 25 a 29 del informe del antiguo Grupo de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación acerca de la labor realizada en su séptima reunión, celebrada en diciembre de 1995 (ST/ESA/250):

25. En la reunión celebrada en julio de 1995, el Comité Directivo recomendó que el Grupo examinara la conveniencia de suprimir el párrafo 2 del artículo 20 de la Convención modelo, que disponía que, si tenía ingresos que no estuvieran exentos de gravamen en virtud del párrafo 1 en el país visitado, el estudiante visitante tendría derecho, en cuanto a la tributación de las rentas no exceptuadas, a las mismas exenciones, desgravaciones o rebajas de impuestos que se concedieran a los residentes de ese país.

26. Un participante sostuvo que debía conservarse la disposición, porque autorizaba la imposición de las rentas de los estudiantes visitantes de la misma manera que las rentas de los estudiantes residentes. Otro

participante respondió que esa paridad era, a veces, quimérica, porque el estudiante residente debía tributar sobre todos sus ingresos, en tanto que el estudiante visitante solo debía tributar sobre los ingresos procedentes de fuentes ubicadas en el país visitado.

27. Un partidario de que se suprimiera la disposición observó que el párrafo 4 del artículo 24 (segunda oración) estipulaba que un Estado no estaba obligado a conceder a los no residentes ninguna de las exenciones o desgravaciones que concediera a sus propios residentes “por su estado civil o cargas de familia”; el párrafo 2 del artículo 20, se dijo, contradecía la disposición del artículo 24.

28. Un participante señaló que, como alternativa a lo dispuesto en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 14, en un acuerdo fiscal se podía autorizar la exención en el Estado anfitrión, durante el curso normal de los estudios, de remuneraciones que no pasaran de cierta cuantía anual, aunque solo en la medida en que la remuneración no estuviera también exenta en el otro Estado. [El párrafo 1 c) del artículo 14 se suprimió en 1999.]

29. Tras el debate se llegó a la conclusión de que en el Grupo había mayoría, pero no consenso, a favor de suprimir el párrafo 2 del artículo 20.

4. El asunto se volvió a examinar en la novena reunión del antiguo Grupo de Expertos, celebrada en mayo de 1999, y el Grupo convino en suprimir el párrafo 2 del artículo 20. En consecuencia, el artículo 20 se conforma ahora al artículo 20 de la Convención modelo de la OCDE, con la adición de la palabra “becario”.

5. Aunque, de acuerdo con esa redacción, el párrafo 2 abarcaba los subsidios y becas que tuvieran su fuente en el país visitado, así como los ingresos derivados del empleo en el país, en los comentarios de la Convención modelo de 1980 se aclaraba que el párrafo se refería principalmente a las rentas del trabajo. La redacción tenía por objeto poner a los estudiantes visitantes, etcétera, en pie de igualdad con los estudiantes que eran residentes, a efectos fiscales del Estado en el cual estaban estudiando, sin dar a los estudiantes visitantes un trato más favorable que a los estudiantes residentes a efectos fiscales.

6. La experiencia en la aplicación del párrafo 2 ha demostrado que en su redacción actual puede dar lugar a difíciles problemas de administración. Por ejemplo, si el estudiante visitante está sujeto a imposición en el Estado visitado únicamente sobre la renta de fuentes en ese país, y no respecto de su ingreso en todo el mundo, ¿debería el visitante tener derecho a todas las desgravaciones que se autorizan al residente que tributa sobre su ingreso en todo el mundo? Análogamente, ¿debería el estudiante casado, cuyo cónyuge no le acompaña,

tener derecho a la deducción aplicable a las personas casadas? Estas cuestiones no se pueden dirimir mediante una lectura estricta del texto del párrafo 2 en su redacción actual.

7. Una cuestión concreta suscitada por la inclusión del párrafo 2 es la del domicilio fiscal de un estudiante visitante o un aprendiz de negocios conforme a las normas ordinarias sobre la residencia consignadas en el artículo 4. El estudiante matriculado a tiempo completo puede convertirse en contribuyente residente del Estado anfitrión, en cuyo caso, quedará sujeto a imposición respecto de su ingreso en todo el mundo y tendrá derecho a todas las desgravaciones personales, sin necesidad de incorporar una disposición especial en el artículo 20.

8. Además, como demostraban los comentarios sobre la versión de 1980, existen diversas formas que los países acaso quieran examinar para ampliar el artículo 20 en el curso de sus negociaciones con objeto de resolver ciertos problemas que pueden plantearse en situaciones bilaterales especiales. Se presentan algunos ejemplos, pero no un texto concreto para plasmar sus intenciones. Los comentarios de 1980 decían como sigue:

[...] algunos países quizá desearan, en sus negociaciones bilaterales, ampliar el artículo agregando un párrafo que permitiera otra exención (además de la generalmente autorizada como exención personal o privilegio análogo en virtud de la legislación interna del Estado contratante) para los ingresos obtenidos de un empleo en ciertas condiciones. Otros países quizá desearan extender también la exención a las remuneraciones recibidas por servicios prestados en el país en que se encuentre el estudiante o el aprendiz de negocios, pero limitar esa exención a una cuantía apropiada. Al fijar esa cuantía, los países podrán tener en cuenta que los estudiantes o aprendices de negocios quizá tengan gastos adicionales por encontrarse lejos de su país de origen. Cuando se amplíe la exención quizá convenga, asimismo, fijar un límite temporal para esa ampliación aplicable a los aprendices de negocios y quizá también a los estudiantes, y en este último caso el plazo podría ser más largo.

9. Habida cuenta de las dificultades prácticas que plantea la aplicación del párrafo 2 y del hecho de que existen diversas cuestiones que afectan a los estudiantes y aprendices de negocios que acaso se hayan de resolver en las negociaciones bilaterales, el Grupo de Expertos decidió que, en lugar de hacer una reformulación amplia de la disposición, era preferible suprimir el párrafo 2 de la Convención modelo. Los países que desearan ampliar el ámbito de aplicación del artículo 20 a fin de incluir las fuentes de ingreso del país visitado deberían tratar de redactar una cláusula apropiada que sea lo más precisa posible, a fin de atender a sus circunstancias concretas.

Artículo aplicable a los docentes

10. En el curso de las deliberaciones de la séptima reunión del Grupo de Expertos, varios participantes abogaron en pro de la adición a la Convención modelo de un artículo relativo a los docentes visitantes. Actualmente, conforme a la Convención modelo, los docentes visitantes quedaban sometidos al artículo 14 si la labor docente se realizaba en forma independiente, al artículo 15 si implicaba una relación de dependencia, o al artículo 19 si la remuneración era pagada por un Estado contratante. En muchos tratados figuraba un artículo o un párrafo adicional que se refería específicamente a los docentes, y a veces a los investigadores, que quedaban típicamente exonerados de la tributación en el país fuente si su estancia no pasaba de un plazo determinado. Se observó que los artículos 14 y 15, por lo común, no exceptuaban la remuneración de los docentes visitantes de la imposición en la fuente porque, en general, autorizaban la tributación en la fuente de las personas que prestaban servicios y estaban presentes en el país anfitrión más de 183 días, y muchas actividades docentes superaban ese plazo.

11. Hubo una considerable controversia entre los participantes en cuanto a la necesidad de incorporar en la Convención modelo de las Naciones Unidas un artículo que se refiriera exclusivamente a los docentes visitantes. Sin embargo, todos los participantes estuvieron sustancialmente de acuerdo en que, si se incluía en la Convención modelo un artículo sobre los docentes, este no debía exceptuar al docente de la imposición tanto en el país de origen como en el país visitado. Un miembro sugirió una solución de avenencia a este respecto: que no se enmendara la Convención modelo para incorporar una cláusula sobre docentes visitantes, pero que el asunto se examinara en el comentario, en el que se señalaría que muchos tratados contenían artículos de esa índole y se daría una orientación respecto del tema con destino a las negociaciones bilaterales. Hubo consenso general en favor de esa sugerencia.

12. En consecuencia, el Grupo estableció un comité de redacción para formular un texto que se incluiría en el comentario sobre la Convención. Tras su discusión y enmienda, el Grupo aprobó en 1999 la siguiente adición:

En la Convención modelo no se ha incluido ninguna disposición relativa a la remuneración que reciben los profesores visitantes y otros docentes. En ausencia de una disposición especial, se aplicarán, según el caso, los artículos 14, 15, 19 o 23 de la Convención modelo. Muchas convenciones bilaterales, sin embargo, contienen normas de algún tipo respecto de esas personas, con el objeto principalmente de facilitar las relaciones culturales y el intercambio de conocimientos mediante una exención tributaria limitada en el país anfitrión en favor de los docentes visitantes. A veces, la exención tributaria ya figura en la legislación tributaria interna, que

para muchos es el método más apropiado para resolver los problemas de doble tributación de los docentes visitantes.

A pesar de la aplicabilidad de los artículos 14, 15, 19 y 23 para prevenir la doble tributación, algunos países acaso deseen incluir un artículo relativo a los docentes. La diversidad de la normativa tributaria nacional en distintos países, por un lado, o la ausencia de esa normativa, por el otro, constituyen un impedimento para incorporar en la Convención modelo una cláusula concreta relativa a los docentes. Sin embargo, si en sus negociaciones bilaterales los Estados contratantes desean incluir una cláusula relativa a los docentes visitantes, deberían tener presentes, al formular esa cláusula, las siguientes cuestiones:

- a) El objeto de un acuerdo fiscal, por lo común, es evitar la doble tributación, y no es deseable la doble exención de los docentes;
- b) Es aconsejable limitar los beneficios a las visitas de una duración máxima (en general, dos años), y el plazo podría ampliarse en casos individuales por mutuo acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados contratantes. Se debe determinar si la renta proveniente de las visitas que pasen del plazo ha de ser objeto de imposición desde el principio de la visita o solo desde la fecha de expiración del plazo;
- c) Se debe determinar si los beneficios se han de limitar a los servicios docentes prestados en ciertas instituciones “reconocidas” por los Estados contratantes en los cuales se presten los servicios;
- d) Se debe determinar si, en el caso de profesores visitantes y otros docentes que también realicen investigaciones, los beneficios se habrán de limitar a las remuneraciones por las investigaciones realizadas con en el sector público (no en el sector privado);
- e) Se debe determinar si una persona podrá tener derecho a acogerse a los beneficios del artículo más de una vez.

Artículo 21

OTROS INGRESOS

1. El artículo 21 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 21 de la Convención modelo de la OCDE, con la salvedad de que el párrafo 2 del artículo 21 de la Convención modelo de las Naciones Unidas cubre también el caso en que el ingreso se atribuye a un centro fijo que el beneficiario de la renta tenga en el otro Estado contratante en virtud del artículo 14. El artículo 21 de la Convención modelo de las Naciones Unidas cuenta también con un párrafo adicional (párrafo 3), el cual contiene una disposición

general relativa a los elementos de la renta del residente de un Estado contratante no tratados en los artículos anteriores y que tengan su origen en el otro Estado contratante.

2. El artículo comprende tanto las rentas de categorías no tratadas expresamente en los artículos anteriores (por ejemplo, una pensión alimenticia o ingresos procedentes de loterías) como las rentas de fuentes no citadas expresamente en ellos (por ejemplo, un alquiler pagado por un residente de un Estado contratante por el uso de bienes inmuebles situados en un tercer Estado). Abarca las rentas originadas en terceros Estados y las procedentes de un Estado contratante.

Párrafo 1

3. Este párrafo reproduce el párrafo 1 del artículo 21 de la Convención modelo de la OCDE. Por consiguiente, el Comité considera que es aplicable la siguiente parte del comentario de la OCDE:

2. En virtud de este párrafo, el derecho de imposición se concede exclusivamente al Estado de residencia. En casos de conflicto entre dos residencias, el artículo 4 determinará también el derecho de imposición respecto de las rentas procedentes de un tercer Estado.

3. [...] [C]uando la renta proceda de un tercer Estado y su beneficiario sea considerado como residente por los dos Estados contratantes según su derecho interno, en aplicación del artículo 4 el beneficiario será considerado como residente de un solo Estado contratante y quedará sujeto solo a imposición global (“responsabilidad fiscal plena”) en ese Estado. En este caso, el otro Estado contratante no podrá gravar la renta procedente del tercer Estado aunque su beneficiario no sea gravado en el Estado del que se considere residente en virtud del artículo 4. Con el fin de evitar que la renta escape a toda imposición, los Estados contratantes podrán convenir en limitar la aplicación del artículo a las rentas que sean gravadas en el Estado de residencia del beneficiario y modificar en consecuencia las disposiciones del párrafo [...].

Cabe también hacer remisión al párrafo 5 del comentario *infra*.

Párrafo 2

4. Este párrafo reproduce el párrafo 2 del artículo 21 de la Convención modelo de la OCDE, con la diferencia de que el párrafo 2 del artículo 21 de la Convención modelo de las Naciones Unidas cubre también el caso en que la renta se atribuya a un centro fijo que el beneficiario de la renta tenga en el otro Estado contratante en virtud del artículo 14. El Comité considera que es aplicable la siguiente parte del comentario de la OCDE (las observaciones

adicionales que aparecen entre corchetes, no incluidos en el comentario de la OCDE, se han introducido para poner de relieve la diferencia descrita):

4. Este párrafo prevé una excepción a la aplicación de las disposiciones del párrafo 1 cuando la renta está vinculada a las actividades de un establecimiento permanente [o centro fijo] que un residente de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante. El párrafo incluye la renta procedente de terceros Estados. En este caso, el derecho de imposición se concede al Estado contratante en que están situados el establecimiento permanente [o el centro fijo]. El párrafo 2 no se aplica a los bienes inmuebles respecto de los cuales, de conformidad con el párrafo 4 del artículo 6, corresponde al Estado de situación el derecho de imposición preferente [...]. Por tanto, los bienes inmuebles situados en un Estado contratante y que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa de ese Estado situado en el otro Estado contratante solo podrán someterse a imposición en el primer Estado en que los bienes estén situados y del que el beneficiario de la renta sea residente. Esto concuerda con las reglas establecidas en los artículos 13 y 22 con respecto a los bienes inmuebles, ya que el párrafo 2 de esos artículos no se aplica más que a los bienes muebles de un establecimiento permanente.

5. El párrafo cubre también el caso en que el beneficiario y el deudor de la renta sean ambos residentes de un mismo Estado contratante y la renta se atribuya a un establecimiento permanente [o un centro fijo] que el beneficiario de la renta tenga en el otro Estado contratante. En este caso el derecho de gravar se atribuye al Estado contratante en que esté situado el establecimiento permanente [o el centro fijo]. Si se produce una doble tributación, el Estado de residencia deberá evitarla, de conformidad con las disposiciones del artículo 23 A o 23 B. No obstante, puede haber una dificultad respecto del gravamen de los dividendos y de los intereses en el Estado de residencia como Estado de la fuente: la aplicación combinada de los artículos 7 y 23 A impedirá a ese Estado gravar tales rentas, mientras que, si se abonaran a un residente del otro Estado, el primer Estado, al ser el Estado de la fuente de los dividendos o intereses, podría gravar esos dividendos o intereses a las tasas previstas en el párrafo 2 de los artículos 10 y 11. Los Estados contratantes que no consideren aceptable esa solución podrán incluir en sus convenios una disposición según la cual el Estado de residencia tenga derecho, como país fuente de los dividendos o intereses, a gravar esas rentas a las tasas previstas en el párrafo 2 de los artículos 10 y 11. El Estado en el que se encuentre situado el establecimiento permanente concederá un descuento similar al establecido en las disposiciones del párrafo 2 del artículo 23 A o del párrafo 1 del artículo 23 B; naturalmente, este descuento no deberá concederse en los casos en que

el Estado donde está situado el establecimiento permanente no grave los dividendos o intereses atribuidos a ese establecimiento de conformidad con su legislación interna.

6. Algunos Estados que aplican el método de exención (artículo 23 A) quizá teman con razón que el régimen concedido en el párrafo 2 pueda impulsar a las empresas de un Estado contratante a vincular ciertos activos, como acciones, obligaciones o patentes, a un establecimiento permanente situado en el otro Estado contratante, para obtener en él un trato fiscal más favorable. Para contrarrestar las prácticas que estimen abusivas, algunos Estados podrían presumir que la transacción es artificial y considerar por esa razón que esos activos no están efectivamente vinculados al establecimiento permanente. Otros Estados pueden reforzar su posición añadiendo al párrafo 2 una condición que establezca que ese párrafo no se aplicará en los casos en que tales prácticas hayan tenido como finalidad principal aprovecharse de tal situación. Asimismo, el requisito de que un derecho o propiedad esté “vinculado efectivamente” con ese lugar exige algo más que el simple registro del derecho o propiedad en los libros del establecimiento permanente con fines contables.

Párrafo 3

5. Este párrafo constituye una adición al artículo 21 de la Convención modelo de la OCDE. Permite al país en que se origine la renta gravarla si así lo estipula su legislación, mientras que las disposiciones del párrafo 1 permiten su gravamen en el Estado de residencia. La aplicación simultánea de las disposiciones contenidas en los dos párrafos podría traducirse en una doble tributación. En esa situación, son aplicables las disposiciones de los artículos 23 A o 23 B, según proceda, lo mismo que en otros casos de doble tributación. En algunos casos, los párrafos 2 y 3 pueden superponerse; entonces producirán el mismo resultado.

6. En la novena reunión del antiguo Grupo de Expertos, que se celebró en 1999, hubo un amplio debate en relación con la inclusión de un nuevo párrafo referido a los instrumentos financieros. Se citaron tres opciones. Primera, los Estados contratantes podían adoptar el artículo 21 de la Convención modelo de las Naciones Unidas con sus tres párrafos. Segunda, los Estados contratantes podían adoptar el párrafo 3 del artículo 21 pero añadir una tasa de imposición reducida respecto de las rentas mencionadas en el párrafo 3. Tercera, los Estados contratantes podían adoptar la Convención modelo de las Naciones Unidas con los párrafos 1 y 2 solo. Estas opciones se consideraron útiles para resolver la cuestión. Se señaló que la aplicación de nuevos instrumentos financieros era pertinente en las opciones 2 y 3, como se examina en el párrafo 7 *infra*.

Párrafo adicional optativo

7. El Comité considera pertinente la siguiente parte del comentario de la Convención de la OCDE:

7. Algunos países han encontrado dificultades respecto de los ingresos derivados de ciertos instrumentos financieros no tradicionales cuando las partes en el negocio tienen una relación especial. Esos países acaso querrán añadir el siguiente párrafo al artículo 21:

[4] Cuando, en virtud de una relación especial entre la persona a la que se hace referencia en el párrafo 1 y otra persona, o entre esas dos personas y un tercero, la cuantía de la renta a la que se hace referencia en el párrafo 1 sea superior (si la hubiere) a la que se hubiera convenido entre ellas en ausencia de esa relación, las disposiciones del presente artículo se aplicarán únicamente a la cuantía mencionada en último término. En ese caso, el exceso de la renta quedará sujeto a imposición conforme a la legislación de cada Estado contratante, teniendo debidamente en cuenta las demás disposiciones aplicables de la presente Convención.

La inclusión de este párrafo adicional no debería afectar al régimen de las transacciones financieras innovadoras entre personas independientes o conforme a otras disposiciones de la presente Convención.

8. El párrafo restringe la aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de ingresos no sujetos a otros artículos de la misma manera que el párrafo 6 del artículo 11 restringe la aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de los intereses [...].

9. Aunque la restricción podría aplicarse a toda renta que por otros conceptos estuviera regida por el artículo 21, no se prevé que en la práctica se haya de aplicar a pagos como los pagos de alimentos o las prestaciones de seguridad social, sino que probablemente será más pertinente cuando se otorguen ciertos instrumentos financieros no tradicionales en circunstancias y condiciones que no se habrían pactado en ausencia de una relación especial [...].

10. La restricción del artículo 21 es diferente de la restricción contenida en el artículo 11 en dos aspectos importantes. Primero, el párrafo autoriza, cuando se dan las circunstancias necesarias, a que todos los pagos en relación con un instrumento financiero no tradicional se consideren excesivos. Segundo, las rentas que se sustraen a la aplicación del artículo sobre los intereses podrían quedar sujetas a otro artículo de la Convención [...]. Las rentas a las cuales se aplicaría por otros conceptos el artículo 21 por definición no están sujetas a ningún otro artículo. Por lo tanto, si la

restricción del artículo 21 elimina una parte de la renta de la aplicación de dicho artículo, los artículos 6 a 20 de la Convención no son en modo alguno aplicables a esa renta y todos los Estados contratantes podrán sujetarla a imposición conforme a su legislación nacional.

11. Otras disposiciones de la Convención, sin embargo, continuarán siendo aplicables a esas rentas, por ejemplo el artículo 23 (Desgravación de la doble tributación), el artículo 25 (Procedimiento de acuerdo mutuo) y el artículo 26 (Intercambio de información).

8. Algunos miembros del Grupo de Expertos señalaron que se recurría a artificios para sacar ventaja de las disposiciones del artículo 21 —especialmente si se suprimía el párrafo 3 o si se establecía únicamente una tasa tributaria reducida en el país fuente—, entre otras cosas, mediante el otorgamiento o la cesión de derechos respecto de las rentas derivadas de instrumentos financieros. Si bien para neutralizar esos arreglos se pueden invocar principios como la norma de que el fondo prima sobre la forma o la doctrina del abuso del derecho u otra doctrina análoga, los Estados contratantes que quieran abordar concretamente la cuestión podrían incluir en el curso de sus negociaciones sobre acuerdos fiscales bilaterales una cláusula como la siguiente:

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

9. En general, los países no incluyen en el artículo 21 una cláusula que indique de dónde se considera que proceden los ingresos a los efectos del párrafo 3. Las legislaciones internas de ambos Estados contratantes determinarán la fuente de los mismos. No obstante, es posible que esas legislaciones internas difieran, lo que podría dar lugar a que hubiera doble tributación (o a que no hubiera tributación alguna, si el Estado de residencia del beneficiario aplica el artículo 23 A para eliminar la doble tributación). Los países que deseen abordar esa cuestión podrían incluir en sus acuerdos fiscales bilaterales una cláusula como la que figura a continuación:

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

Comentarios al Capítulo IV

TRIBUTACIÓN DEL CAPITAL

Artículo 22

CAPITAL

1. En la Convención modelo de las Naciones Unidas, el artículo 22 se refiere a la tributación del capital, con exclusión de los impuestos sobre las herencias, sucesiones, donaciones y transferencias.

2. El antiguo Grupo de Expertos consideró si los párrafos 1 a 4 debían continuar o no entre corchetes. Hubo acuerdo general en que se podían suprimir los corchetes de los tres primeros párrafos, pero se decidió conservarlos en el párrafo 4. Se arguyó enérgicamente que el Estado de situación debía tener derecho a gravar los bienes en su territorio; ello estaría en consonancia con el trato aplicado por la Convención modelo de las Naciones Unidas a otras rentas a las que se hacía referencia en el artículo 21. En 1999 se decidió conservar los corchetes en el párrafo 4.

3. Si las partes negociadoras deciden incluir un artículo sobre la tributación del capital, tendrán que determinar si utilizarán el texto del párrafo 4 entre corchetes u otro texto que atribuya el derecho de gravar al Estado en que se encuentre situado el capital. Si se utiliza el texto del párrafo 4 que aparece entre corchetes, el Comité considera que será aplicable el comentario de la OCDE sobre el artículo 22, que se reproduce a continuación:

1. Este artículo se refiere solo a los impuestos sobre el capital, con exclusión de los impuestos sobre patrimonios, herencias, donaciones y transferencias. Los impuestos sobre el capital a los que se aplica el artículo son los comprendidos en el artículo 2.

2. Los impuestos sobre el capital constituyen normalmente una imposición complementaria sobre las rentas procedentes del capital. Por consiguiente, en principio el impuesto sobre un elemento determinado de capital solo podrá exigirlo el Estado que tenga derecho a gravar la renta procedente de ese elemento de capital. Sin embargo, no cabe remitirse pura y simplemente a las reglas relativas a la imposición de esa clase de rentas, porque no todos los elementos de renta se gravan exclusivamente en un Estado.

3. Por ello, el artículo enumera en primer término los bienes que pueden someterse a imposición en el Estado en que están situados. En esa categoría se incluyen los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6,

propiedad de un residente de un Estado contratante y situados en el otro Estado contratante (párr. 1), así como los bienes muebles que formen parte del activo comercial de un establecimiento permanente que tenga una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante[, o que pertenezcan a un centro fijo del que disponga un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante para la prestación de servicios profesionales independientes] (párr. 2).

4. Normalmente, los buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y las embarcaciones dedicadas al transporte en aguas interiores, así como los bienes muebles relacionados con la explotación de esos buques, embarcaciones o aeronaves, solo podrán someterse a imposición en el Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa (párr. 3). Esta regla concuerda con las disposiciones del artículo 8 y del párrafo 3 del artículo 13. Queda entendido que el párrafo 3 del artículo 8 se aplicará cuando la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación marítima o interior se encuentre a bordo de un buque o embarcación. Los Estados contratantes que prefieran atribuir el derecho de imposición exclusiva al Estado de residencia, o combinar los criterios de la residencia y de la sede de dirección efectiva, podrán, en sus negociaciones bilaterales, sustituir el párrafo 3 por una disposición que corresponda a las que se proponen en los párrafos 2 y 3 del comentario al artículo 8. Los bienes inmuebles relacionados con la explotación de buques, embarcaciones o aeronaves podrán someterse a imposición en el Estado en que estén situados, de acuerdo con la regla enunciada en el párrafo 1.

4.1. El párrafo 3 se aplica en los casos en los que la empresa propietaria explota las embarcaciones, buques o aeronaves mencionados en el párrafo, sea para sus propias actividades de transporte o cuando arrienda las embarcaciones, buques o aeronaves completamente armados, tripulados y equipados. No se aplica, sin embargo, cuando la empresa propietaria de las embarcaciones, buques o aeronaves no los explota (por ejemplo, cuando los arrienda a otra personas, salvo en el caso de simple alquiler ocasional del casco de la embarcación [...]). En tal caso, el capital se incluirá en el párrafo 2 o 4.

4.2. En sus convenios bilaterales, los países miembros están en libertad de aclarar mejor la aplicación del artículo 22 en esta situación. Podrían adoptar la siguiente versión alternativa del párrafo 3 del artículo [...]:

3. El capital representado por bienes que formen parte del activo comercial de una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, y consistente en buques y aeronaves explotados por dicha empresa en tráfico internacional y en bienes

muebles relacionados con la explotación de esos buques y aeronaves solo podrá someterse a imposición en este Estado.

5. Para los demás elementos de capital distintos de los enumerados en los párrafos 1 a 3, el artículo establece que solo podrán someterse a imposición en el Estado contratante donde resida la persona a que pertenezcan (párr. 4).
6. Si al aplicar el párrafo 4 a los bienes muebles dados en usufructo, subsiste una doble tributación a causa de disparidades entre las legislaciones internas, los Estados de que se trate podrán recurrir al procedimiento de acuerdo mutuo o solucionar la cuestión por medio de negociaciones bilaterales.
7. El artículo no prevé regla alguna sobre la deducción de deudas. Las legislaciones de los países miembros de la OCDE son tan dispares que impiden adoptar una solución común respecto de esa deducción. El problema de la deducción de las deudas que podría surgir cuando el contribuyente y el acreedor no fueran residentes de un mismo Estado se trata en el párrafo 4 del artículo 24.

COMENTARIOS AL CAPÍTULO V

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Artículo 23

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. La Convención modelo de las Naciones Unidas presenta dos variantes del artículo 23 para eliminar la doble tributación, a saber: el artículo 23 A, sobre el método de exención, y el artículo 23 B, sobre el método de descuento.
2. El método usado por un país para impedir la doble tributación depende primordialmente de su política fiscal general y de la estructura de su régimen tributario. Debido a las diferencias que existen entre los diversos regímenes tributarios, los acuerdos fiscales bilaterales son el instrumento más flexible para conciliar regímenes tributarios conflictivos y para evitar o mitigar la doble tributación.
3. Cuando se revisó anteriormente la Convención modelo de las Naciones Unidas, los miembros procedentes de países en desarrollo estimaron que, en lo que se refería a las medidas de desgravación que aplicarían los países desarrollados, se podrían usar, según procediera, el método o principio de exención o el de descuento. El método de exención se consideró especialmente apropiado cuando la jurisdicción fiscal exclusiva sobre ciertas rentas se atribuía al país fuente en virtud de un tratado; ese método podía adoptar la forma de una exención con progresividad. Uno de los principales defectos del método de descuento del impuesto extranjero, desde el punto de vista de los países en desarrollo, es que los beneficios de los bajos impuestos de esos países o de las ventajas fiscales especiales que conceden pueden redundar en gran parte en provecho del fisco del país exportador de capitales y no del inversor extranjero al que esos beneficios están destinados. De esa forma, las rentas fiscales se trasladan del país en desarrollo al país exportador de capitales.
4. La eficacia de los incentivos fiscales introducidos por la mayoría de los países en desarrollo depende, pues, de las relaciones mutuas entre los regímenes impositivos de los países en desarrollo y los de los países exportadores de capitales de donde procede la inversión. Para los países en desarrollo es de la máxima importancia lograr que los incentivos fiscales no resulten ineficaces por la tributación en los países exportadores de capitales que utilicen

el sistema de descuento del impuesto extranjero. Ese resultado inconveniente se evita en cierta medida en los acuerdos bilaterales mediante el “descuento de impuestos no pagados”, por el que un país desarrollado descuenta no solo los impuestos pagados, sino también los no pagados como consecuencia de la legislación de incentivos del país en desarrollo. Ese resultado se evita también mediante el método de exención. Algunos miembros procedentes de países en desarrollo consideraron necesario subrayar su entendimiento de que tanto el método de exención como la cláusula de descuento de impuestos no pagados constituían, para esos países, un objetivo básico y fundamental en la negociación de acuerdos fiscales. Por otra parte, algunos miembros hicieron ver que había estudios que habían demostrado que los factores tributarios acaso no fueran por sí solos determinantes en el proceso de adopción de las decisiones de inversión y que, por lo tanto, a su juicio, el descuento de impuestos no pagados acaso no fuera una política apropiada.

5. Muchos miembros, tanto de países desarrollados como de países en desarrollo, concordaron con la opinión de que los descuentos de impuestos no pagados debían incluirse en los tratados entre países desarrollados y en desarrollo cuando el país desarrollado utilizara el método de descuento. Sin embargo, algunos miembros opinaron que, por diversas razones, el descuento de impuestos no pagados no era un instrumento apropiado de desarrollo económico, objetivo que se podía atender mejor mediante otros arbitrios.

6. Aunque el método de exención para evitar la doble tributación elimina los resultados inconvenientes de los impuestos del país de residencia sobre el régimen de incentivos fiscales del país fuente, muchos países desarrollados no están dispuestos a incluir ese régimen en sus tratados. Cuando el país de origen del inversor aplica el método de descuento del impuesto extranjero, el arbitrio más eficaz para preservar el efecto de los incentivos y concesiones fiscales otorgados por los países en desarrollo es el método de descuento de impuestos no pagados. Para resolver el problema se pueden considerar tres opciones.

7. En la primera opción, la legislación interna del país que concede incentivos fiscales puede incluir disposiciones que autoricen la concesión del incentivo solo si el contribuyente puede demostrar, a satisfacción del fisco, que, al remitir sus beneficios al extranjero, las leyes del país al cual se remitan los beneficios no gravarán, ni directa ni indirectamente, las rentas amparadas por el incentivo o le concederán un descuento por los impuestos sacrificados por el incentivo. Esa disposición impediría que las ventajas de un incentivo fiscal pasaran del fisco del país en desarrollo al contribuyente y, por ende, al fisco del país desarrollado.

8. En la segunda opción, se podría pactar en un acuerdo fiscal una disposición que prohíba a los Estados contratantes gravar los beneficios de una em-

presa residente en cualquiera de ellos que se deriven de actividades en el otro Estado que estén acogidas a incentivos fiscales concedidos por este último hasta que se repatrien los beneficios o se remitan, directa o indirectamente, al primer Estado contratante. De ese modo, los beneficios se tendrían que reinvertir en el país en desarrollo para quedar exentos de impuestos. Habría que formular algunas normas de contabilidad para dar efecto a esa disposición y los Estados contratantes podrían convenir en un calendario de repatriación.

9. En la tercera opción, el primer Estado contratante podría gravar esos beneficios, pero estaría obligado, en virtud de un acuerdo de participación en las rentas fiscales, a traspasar al Estado contratante en el cual se hayan producido las rentas los ingresos fiscales que razonablemente pudieran atribuirse al incentivo fiscal concedido por el país fuente. Esta propuesta es atractiva porque por un lado preserva el valor de incentivo del sacrificio fiscal del país en desarrollo y por el otro porque su administración es relativamente sencilla. La normativa vigente en muchos países desarrollados para determinar la fuente y la naturaleza de las rentas extranjeras devengadas por sus contribuyentes puede suministrar la mayor parte de la información necesaria para determinar las rentas fiscales que hayan de atribuirse a un incentivo fiscal.

10. Por otra parte, algunos miembros sostuvieron que, teóricamente, podría aducirse que la eficacia de los incentivos fiscales establecidos por muchos países en desarrollo dependería, en parte, de la relación recíproca entre los regímenes tributarios de los países en desarrollo y los de los países exportadores de capital que utilizaran el método de descuento del impuesto extranjero. Ello se debe a que existe la expectativa de que los incentivos fiscales de los países en desarrollo tengan como “contrapartida” un descuento “de impuestos no pagados” concedido por el país desarrollado. Por descuento de “impuestos no pagados” se entiende el descuento que se concede, no solo por el impuesto realmente pagado, sino por el impuesto realmente sacrificado en virtud de la legislación que concede el incentivo.

11. Desde la publicación original de la Convención modelo de las Naciones Unidas en 1980, se han realizado estudios de la justificación económica de adoptar regímenes de incentivos fiscales con la mira de estimular la inversión. Según algunos miembros, esos estudios han demostrado que los factores tributarios acaso no sean por sí solos determinantes en el proceso de adopción de las decisiones de inversión que hacen las empresas y, por ende, a su juicio, el descuento del impuesto no pagado acaso no sea una política apropiada. Otros factores inciden más en la creación de lo que se ha dado en denominar el “clima de inversión” de un país, por ejemplo, la estabilidad política y económica, la percepción de que la administración de justicia es imparcial, la existencia de una fuerza de trabajo calificada y unas leyes y gastos de seguridad social que no creen obstáculos imprevistos al desarrollo de la empresa. Se ha sostenido

que los incentivos fiscales minan la base tributaria y pueden producir efectos perjudiciales debido a la competencia de incentivos fiscales entre Estados vecinos que intentan ofrecer condiciones más favorables, lo que se presta a manipulaciones fiscales. Además, cuando en los acuerdos fiscales se han incorporado cláusulas sobre descuento “de contrapartida”, se han dado ejemplos de estructuración artificial de transacciones comerciales a fin de sacar provecho de esas disposiciones, con el resultado, por un lado, de una erosión de la base tributaria y, por el otro, de una distorsión económica imprevista en el proceso de adopción de las decisiones de inversión.

12. Por otro lado, es un hecho que, desde el punto de vista normativo, los países pueden adoptar los incentivos de inversión que les parezcan útiles o inevitables, dada la presión resultante de la existencia de regímenes tributarios preferenciales, por ejemplo, las zonas libres de impuestos en otras jurisdicciones, si bien la experiencia indica que en los últimos años ha habido una mayor tendencia a que esos incentivos se focalicen de manera más estricta. Por ejemplo, esos incentivos se pueden restringir a ciertas actividades económicas o a regiones geográficas específicas; en lugar de ser incentivos por tiempo indefinido, tienden a tener plazos relativamente estrictos. Cuando los países en desarrollo adoptan estos incentivos fiscales, algunos expertos de países en desarrollo estiman que debería seguir proponiéndose, como objetivo en la negociación de acuerdos fiscales, la inclusión de una cláusula “de contrapartida” o “descuento de impuestos no pagados” en los tratados con países exportadores de capital que tengan un régimen de descuento de impuestos extranjeros. Los estudios de acuerdos fiscales recientes entre países desarrollados y países en desarrollo ponen de manifiesto que se siguen utilizando las cláusulas de descuento de impuestos no pagados, si bien estas cláusulas, a su vez, muestran ahora una tendencia mayor que antes a estar limitadas en el tiempo. A veces, se incorpora una cláusula “de interrupción” o “expiración automática” en virtud de la cual la disposición deja de tener efecto, por ejemplo, al cabo de cinco años, salvo que los Estados contratantes convengan en prorrogarla. Cuando se pactan esas cláusulas, algunos expertos de países en desarrollo opinan que los países importadores de capital deben incorporar, tanto en su normativa tributaria nacional como en los acuerdos fiscales que suscriban, un amparo contra una futura decisión del otro Estado contratante de negarse a prorrogar la vigencia de la cláusula de descuento de impuestos no pagados. Ese amparo, por ejemplo, podría adoptar la forma de lo que se suele denominar un “impuesto compensatorio”, que consiste en un impuesto destinado a reducir el beneficio concedido por la legislación nacional de incentivos fiscales en la cuantía que de lo contrario se traspasaría al fisco del otro Estado contratante, en ausencia de una cláusula de descuento de impuestos no pagados. Algunos países, sin embargo, no autorizan un descuento de impuestos extranjeros por los impuestos compensatorios.

13. Las corrientes de inversiones internacionales podrían también verse perjudicadas si el sistema utilizado por un país para eliminar la doble tributación, aunque concordante en la forma con el artículo 23, no llevara a la eliminación de la doble tributación en la práctica. Por ejemplo, los elementos mecánicos del sistema podrían producir descuentos de impuestos extranjeros inutilizables. Ello no solo sería incompatible con el espíritu del artículo 23, sino que podría también redundar en contra de la inversión extranjera.

14. Los siguientes extractos del comentario a los artículos 23 A y 23 B de la Convención modelo de la OCDE son aplicables a los artículos 23 A y 23 B (las observaciones adicionales entre corchetes, que no forman parte del comentario a la Convención modelo de la OCDE, se han introducido con el fin de reflejar las diferencias existentes en las disposiciones de la Convención modelo de la OCDE y las de esta Convención modelo y especificar el párrafo/apartado aplicable de esta última):

I. Observaciones preliminares

A. Alcance de los artículos

1. Estos artículos se ocupan de la llamada doble tributación jurídica, en que una misma persona puede ser gravada por la misma renta o por el mismo capital por más de un Estado.

2. Este caso debe distinguirse claramente de la llamada doble tributación económica, en que dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo capital. Si dos Estados desean resolver problemas de doble tributación económica, deberán hacerlo por medio de negociaciones bilaterales.

3. Puede existir una doble tributación jurídica internacional en 3 casos:

- a) Cuando los dos Estados contratantes gravan a una misma persona por su renta y su capital en todo el mundo (responsabilidad fiscal plena concurrente; véase el párr. 4 *infra*).
- b) Cuando una persona sea residente de un Estado contratante (R)⁴⁴ y obtenga rentas o posea capital en el otro Estado contratante (S o E), y ambos Estados gravan esas rentas o capital (véase el párrafo 5 *infra*).
- c) Cuando cada Estado contratante grave a una misma persona, no residente en ninguno de los dos Estados contratantes, por las

⁴⁴ En todo el comentario a los artículos 23 A y 23 B, la letra “R” indica el Estado de residencia en el sentido de la Convención, la “S”, el Estado de la fuente o de situación, y la “E”, el Estado donde esté situado un establecimiento permanente [o un centro fijo].

rentas procedentes de un Estado contratante o por el capital que posea en él; este puede ser el caso, por ejemplo, de un no residente que tenga un establecimiento permanente [o un centro fijo] en un Estado contratante (E), por medio del cual obtenga rentas del otro Estado contratante (S) o posea capital en él (responsabilidad fiscal limitada concurrente; véase el párr. 11 *infra*).

4. El conflicto del caso *a*) se reduce al del caso *b*) en aplicación del artículo 4. Esto se debe a que ese artículo define la expresión “residente de un Estado contratante” al referirse a la sujeción impositiva de una persona en virtud del derecho interno por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo (párr. 1 del art. 4), y al enunciar, para el caso de doble residencia, criterios especiales que permiten determinar cuál de los dos Estados es el Estado de residencia (R) en el sentido de la Convención (párrs. 2 y 3 del art. 4).

4.1. No obstante, el artículo 4 se refiere solo a los casos de responsabilidad fiscal plena concurrente. Por ello, el conflicto del caso *a*) no puede resolverse si el mismo elemento de renta está sujeto a la responsabilidad fiscal plena de dos Estados pero en diferentes momentos. El ejemplo que sigue ilustra ese problema. Supongamos que un residente del Estado R1 obtiene un beneficio imponible de una opción de compra de acciones concedida a esa persona. El Estado R1 grava ese beneficio cuando se hace efectiva la opción. Con posterioridad la persona se convierte en residente del Estado R2, que grava el beneficio cuando vuelve a ejercerse más adelante. En tal caso la persona es gravada por cada Estado en un momento en el que es residente de ese Estado y el artículo 4 no afecta a esta cuestión, ya que no hay una residencia concurrente en los dos Estados.

4.2. El conflicto en esa situación se reducirá al del caso *b*) y se resolverá en consecuencia en la medida en que los servicios de empleo a los que hace referencia la acción se hayan prestado en uno solo de los Estados contratantes de forma que puedan ser gravados por ese Estado en virtud del artículo 15, ya que es el Estado en el que se ejerce el empleo pertinente. De hecho, en tal caso, el Estado en el que se han prestado los servicios será el país fuente a los efectos de la eliminación de la doble tributación por el otro Estado. No importa que el primer Estado no exija impuestos al mismo tiempo (véase el párr. 32.8). Tampoco importa que el Estado considere que exige impuestos en cuanto Estado de residencia, a diferencia del país fuente (véase la última oración del párr. 8).

4.3. En cambio, cuando los servicios de empleo pertinentes no se han prestado ni en uno ni en otro Estado, el conflicto no será de doble tributación en el país fuente y de residencia. Para solucionar este caso se podría

recurrir al procedimiento de acuerdo mutuo. Una base posible para ello sería que las autoridades competentes de los dos Estados convinieran en que cada Estado desgravara el impuesto basado en la residencia que fue percibido por el otro Estado por la parte del beneficio relacionada con los servicios prestados durante el período en que el empleado fue residente de ese otro Estado. Así, en el ejemplo anterior, si los servicios se prestaron en un tercer Estado antes de que la persona se hiciera residente del Estado R2, sería lógico que la autoridad competente del Estado R2 ofreciera una desgravación (sea por el método de descuento o de exención) para el impuesto del Estado R1 que se ha recaudado en relación con la parte de la prestación de empleo relacionada con los servicios prestados en el tercer Estado, ya que, en el momento en que se prestaron los servicios, el contribuyente era residente del Estado R1 y no del Estado R2 a los efectos del convenio entre los dos Estados.

5. El conflicto del caso *b)* puede resolverse por una distribución del derecho de gravar entre los Estados contratantes. Tal distribución puede consistir en una renuncia al derecho de gravar, bien sea por el país fuente o de situación (S) o de la situación del establecimiento permanente [o el centro fijo] (E), bien por el Estado de residencia (R), o en un reparto del derecho de gravar entre los dos Estados. Las disposiciones de los capítulos III y IV de la Convención, combinadas con las disposiciones de los artículos 23 A o 23 B, regulan esa distribución.

6. Para algunos elementos de renta o de capital se concede un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes, declarando el artículo correspondiente que la renta o el capital de que se trate “solo podrán someterse a imposición” en un Estado contratante⁴⁵. Las palabras “solo podrán someterse a imposición” en un Estado contratante excluyen el gravamen del otro Estado contratante, evitando de esa forma la doble tributación. El Estado al que se atribuye el derecho exclusivo de gravar es normalmente el Estado de residencia del contribuyente en el sentido del artículo 4, es decir, el Estado R, pero, según cuatro artículos⁴⁶, el derecho exclusivo de imposición podrá atribuirse al otro Estado contratante (S) del que el contribuyente no sea residente en el sentido del artículo 4.

⁴⁵ Véase la primera oración del párrafo 1 del artículo 7, los párrafos 1 y 2 del artículo 8 [...] los párrafos 3 y [6] del artículo 13 [la primera oración del párr. 1 del art. 14], la primera oración del párrafo 1 y el párrafo 2 del artículo 15, el artículo 18 [excepto los párrs. 1 y 2 de la variante B], los párrafos 1 y 2 del artículo 19, el párrafo 1 del artículo 21 y los párrafos 3 y 4 del artículo 22.

⁴⁶ Véanse los párrafos 1 y 2 del artículo 8, el párrafo 3 del artículo 13, el apartado *a)* de los párrafos 1 y 2 del artículo 19 y el párrafo 3 del artículo 22.

7. Para otros elementos de renta y de capital, la atribución del derecho de gravar no es exclusiva, y el artículo correspondiente declara entonces que la renta y el patrimonio de que se trate “podrán someterse a imposición” en el Estado contratante (S o E), del que el contribuyente no sea residente en el sentido del artículo 4. En tal caso, el Estado de residencia (R) deberá conceder una desgravación para evitar la doble tributación. Los párrafos 1 y 2 del artículo 23 A y el párrafo 1 del artículo 23 B se han redactado para conceder la desgravación necesaria.

8. Los artículos 23 A y 23 B se aplican a la situación en que un residente del Estado R recibe una renta procedente del otro Estado contratante E o S (que no sea el Estado de residencia en el sentido de la Convención) o posee capital en él, y que esa renta o ese capital pueden someterse a imposición en ese otro Estado E o S, de conformidad con la Convención. Los artículos no se aplican, pues, más que al Estado de residencia, sin determinar de qué forma deba proceder el Estado contratante E o S.

9. Cuando un residente del Estado contratante R perciba rentas procedentes del mismo Estado R por medio de un establecimiento permanente [o un centro fijo] que tenga en el otro Estado contratante E, el Estado E podrá gravar esas rentas (a excepción de las rentas de bienes inmuebles situados en el Estado R) si son imputables a ese establecimiento permanente [o centro fijo] (párr. 2 del art. 21). En esa hipótesis, igualmente, el Estado R deberá conceder una desgravación, en virtud de los artículos 23 A o 23 B, por las rentas atribuibles a ese establecimiento permanente [o centro fijo] situados en el Estado E, a pesar de que esas rentas procedan originariamente del Estado R [...]. Sin embargo, cuando los Estados contratantes acuerden conceder al Estado R, que aplica el método de exención, un derecho limitado de imposición como país fuente de los dividendos o intereses dentro de los límites fijados en el párrafo 2 de los artículos 10, 11 o 12, entonces los dos Estados deberán acordar el descuento que debe conceder el Estado E en razón del gravamen exigido en el Estado R, por analogía con el párrafo 2 del artículo 23 A o con el párrafo 1 del artículo 23 B.

10. Cuando un residente del Estado R reciba rentas procedentes de un tercer Estado por medio de un establecimiento permanente [o un centro fijo] que posea en el Estado E, ese Estado E podrá gravar tales rentas (con excepción de las rentas de bienes inmuebles situados en el tercer Estado) si son atribuibles a ese establecimiento permanente [o centro fijo] (párr. 2 del art. 21). El Estado R, en aplicación de los artículos 23 A y 23 B, deberá conceder una desgravación para la renta imputable al establecimiento permanente o centro fijo situados en el Estado E. La Convención no con-

tiene norma alguna sobre la desgravación que el Estado E deba conceder por los impuestos percibidos en el tercer Estado de donde proceda la renta; sin embargo, en virtud del párrafo 3 del artículo 24, toda desgravación prevista por la legislación interna del Estado E (con exclusión de los convenios sobre la doble tributación) en beneficio de los residentes del Estado E deberá concederse igualmente a un establecimiento permanente en el Estado E de una empresa del Estado R [...].

11. El conflicto del caso *c*) del párrafo 3 *supra* queda fuera del ámbito de la Convención, pues, según el artículo 1, esta se aplicará solamente a las personas que sean residentes de uno o de ambos Estados. No obstante, este caso podrá resolverse por el procedimiento de acuerdo mutuo (véase también el párr. 10 *supra*).

B. Descripción de los métodos para eliminar la doble tributación

12. Los convenios existentes siguen dos principios básicos para evitar la doble tributación por el Estado de residencia del contribuyente. Para mayor sencillez, a continuación se tratará solamente del impuesto sobre la renta, pero los principios se aplican igualmente al impuesto sobre el capital.

1. El principio de exención

13. Según el principio de exención, el Estado de residencia R no grava las rentas que según la Convención pueden gravarse en el Estado E o S (ni tampoco, naturalmente, las rentas que solo pueden someterse a imposición en el Estado E o S [...]).

14. El principio de exención puede aplicarse por dos métodos principales:

- a) El Estado R no tiene en cuenta, a efectos fiscales, la renta imponible en el Estado E o S; el Estado R no tiene derecho a computar la renta así exenta al determinar el impuesto sobre el resto de la renta; este método se denomina de “exención plena”;
- b) El Estado R no grava la renta imponible en el Estado E o S, pero este Estado R conserva el derecho de tener en cuenta esa renta al determinar el impuesto sobre el resto de la renta; este método se llama de “exención con progresividad”.

2. El principio de descuento

15. Según el principio de descuento, el Estado de residencia R calcula su impuesto sobre la base del importe total de las rentas del contribuyen-

te, incluidas las que proceden del otro Estado E o S que, con arreglo al convenio, pueden someterse a imposición en ese otro Estado (pero no las rentas que solo pueden someterse a imposición en el Estado S; véase el párrafo 6 *supra*). Luego, el Estado R permite una deducción de su propio impuesto por razón del impuesto pagado en el otro Estado.

16. El principio de descuento puede aplicarse siguiendo dos métodos principales:

- a) El Estado R permite deducir el importe total del impuesto pagado en el otro Estado sobre las rentas imponibles en ese Estado; este método se llama de “descuento pleno”;
- b) La deducción concedida por el Estado R por el impuesto pagado en el otro Estado se limita a la parte de su propio impuesto que corresponda a la renta imponible en el otro Estado; este método se llama de “descuento ordinario”.

17. En esencia, la diferencia radica en que los métodos de exención tienen en cuenta la renta, mientras que los métodos de descuento consideran el impuesto.

C. Aplicación y efectos de los métodos

18. Un ejemplo numérico permitirá comprender mejor los efectos de los distintos métodos. Se supone, por ejemplo, una renta total de 100.000 unidades, de las cuales 80.000 proceden de un Estado (Estado de residencia R) y 20.000 del otro Estado (país fuente S). Se supone que en el Estado R la tasa impositiva es del 35% para una renta de 100.000 unidades y del 30% para una renta de 80.000 unidades. Se supone, asimismo, que en el Estado S la tasa impositiva es del 20% en el caso *i*) o del 40% en el caso *ii*), de manera que el impuesto que deba pagarse en ese Estado sobre 20.000 será de 4.000 en el caso *i*) o de 8.000 en el caso *ii*).

19. Si el contribuyente obtiene la totalidad de su renta de 100.000 en el Estado R, su impuesto será de 35.000. Si dispone de una renta del mismo importe, pero obtenida de la forma indicada *supra*, y si la legislación interna del Estado R no prevé desgravación ni existe convenio entre el Estado R y el Estado S, el importe total del impuesto será, en el caso *i*) de 35.000 más 4.000 = 39.000, y en el caso *ii*) de 35.000 más 8.000 = 43.000.

1. Métodos de exención

20. Según los métodos de exención, el Estado R limita su imposición a la parte de la renta total que, de acuerdo con diversos artículos de la Convención, tiene derecho a gravar, es decir, 80.000.

a) Exención plena

El Estado R percibe un impuesto sobre una renta de 80.000 a la tasa impositiva aplicable a 80.000, es decir, el 30%.

	<i>Caso i)</i>	<i>Caso ii)</i>
Impuesto en el Estado R, 30% de 80.000	24.000	24.000
Más impuesto en el Estado S	<u>4.000</u>	<u>8.000</u>
Total de impuestos	28.000	32.000
Desgravación concedida por el Estado R por importe de	11.000	11.000

b) Exención con progresividad

El Estado R percibe un impuesto sobre una renta de 80.000 a la tasa impositiva aplicable a la renta total, independientemente de donde proceda (100.000), es decir, el 35%.

	<i>Caso i)</i>	<i>Caso ii)</i>
Impuesto en el Estado R, 35% de 80.000	28.000	28.000
Más impuesto en el Estado S	<u>4.000</u>	<u>8.000</u>
Total de impuestos	32.000	36.000
Desgravación concedida por el Estado R por importe de	7.000	7.000

21. En ambos casos el nivel del impuesto percibido en el Estado S no influirá en el importe total del impuesto al que renuncie el Estado R. Cuando la tasa de gravamen sobre las rentas procedentes del Estado S sea menos elevada en el Estado S que la desgravación que concederá el Estado R (casos *a) i)*, *a) ii)* y *b) i)*, el contribuyente obtendrá un resultado más ventajoso que si su renta total procediese únicamente del Estado R. En el caso inverso, el caso *b) ii)*, el resultado le será menos favorable.

22. El ejemplo muestra igualmente que la desgravación concedida cuando el Estado R aplica el método de exención plena puede ser más elevada que el impuesto percibido en el Estado S, incluso si las tasas impositivas del Estado S son más elevadas que en el Estado R. Esto se debe a que en el método de exención plena no sólo se abandona el impuesto del Estado R sobre la renta del Estado S (35% de 20.000 = 7.000, como en el método de exención con progresividad), sino que también el gravamen sobre el resto de la renta (80.000) se reduce en un importe correspon-

diente a las diferencias entre las tasas aplicables en el Estado R a los dos niveles de renta (35 -30 = 5%, aplicado a 80.000 = 4.000).

2. Métodos de descuento

23. Con los métodos de descuento, el Estado R conserva su derecho a gravar la renta total del contribuyente pero concede una deducción del impuesto así calculado.

a) Descuento pleno

El Estado R calcula el impuesto sobre una renta total de 100.000 a la tasa del 35%, y concede la deducción del impuesto debido en el Estado S sobre la renta procedente de S.

	Caso i)	Caso ii)
Impuesto en el Estado R, 35% de 100.000	35.000	35.000
Menos impuesto en el Estado S	<u>-4.000</u>	<u>-8.000</u>
Impuesto debido	31.000	27.000
Total de impuestos	35.000	35.000
Desgravación concedida por el Estado R por importe de	4.000	8.000

b) Descuento ordinario

El Estado R calcula el impuesto sobre la renta total de 100.000 a la tasa del 35% y concede la deducción del impuesto debido en el Estado S sobre la renta procedente de S, pero en ningún caso se concede la deducción por un importe superior a la parte de impuesto en el Estado R atribuible a la renta procedente de S (deducción máxima). La deducción máxima será del 35% de 20.000 = 7.000.

	Caso i)	Caso ii)
Impuesto en el Estado R, 35% de 100.000	35.000	35.000
Menos impuesto en el Estado S	<u>-4.000</u>	
Menos deducción máxima		<u>-7.000</u>
Impuesto debido	31.000	28.000
Total de impuestos	35.000	36.000
Desgravación concedida por el Estado R por importe de	4.000	7.000

24. Una de las características de los métodos de descuento, comparados con los de exención, es que el Estado R no está obligado a conceder una deducción superior al importe del impuesto debido en el Estado S.

25. Si el impuesto debido en el Estado S es menos elevado que el del Estado R sobre la renta del Estado S (deducción máxima), el contribuyente deberá pagar siempre el mismo importe del impuesto que si hubiera sido gravado únicamente en el Estado R; es decir, como si su renta total procediese únicamente del Estado R.

26. Se llega al mismo resultado cuando el impuesto debido en el Estado S es más elevado y el Estado R aplica el método de descuento pleno, al menos mientras el impuesto total debido en el Estado R sea por lo menos tanto o más elevado que el importe del impuesto debido en el Estado S.

Cuadro 23-1 Importe total del impuesto en los casos ilustrados *supra*

A. Toda la renta procedente del Estado R	Impuesto total = 35.000	
B. Renta procedente de dos Estados: a saber: 80.000 del Estado R y 20.000 del Estado S	Impuesto total si el impuesto en el Estado S es	
	4.000 (caso <i>i</i>)	8.000 (caso <i>ii</i>)
Sin convenio (19) ¹	39.000	43.000
Exención plena (20a)	28.000	32.000
Exención con progresividad (20b)	32.000	36.000
Descuento pleno (23a)	35.000	35.000
Descuento ordinario (23b)	35.000	36.000

27. Cuando el impuesto debido en el Estado S sea más elevado y el descuento esté limitado (descuento ordinario), el contribuyente no obtendrá una deducción de la cuantía total del impuesto pagado en el Estado S. En tal caso, la situación será menos ventajosa para el contribuyente que si obtuviese la totalidad de su renta en el Estado R, y en esas condiciones el método de descuento ordinario tendrá los mismos efectos que el método de exención con progresividad.

Cuadro 23-2 Importe total del impuesto al que renuncia el Estado de residencia

	Si el impuesto en el Estado S es	
	4.000 (caso <i>i</i>)	8.000 (caso <i>ii</i>)
Sin convenio	0	0
Exención plena (20a) ¹	11.000	11.000
Exención con progresividad (20b)	7.000	7.000
Descuento pleno (23a)	4.000	8.000
Descuento ordinario (23b)	4.000	7.000

¹ Los números entre paréntesis se refieren a los párrafos del presente comentario.

D. *Métodos propuestos en los artículos*

28. En los convenios concertados hasta ahora entre los países miembros de la OCDE se han seguido los dos principios básicos. Algunos Estados son partidarios del primero; otros, del segundo. En teoría, podría parecer preferible un solo principio pero, dadas las divergencias de opinión que se han mencionado, se ha dejado a cada Estado su libertad de elección.

29. Por otra parte, se ha juzgado importante limitar el número de métodos utilizables basados en cada principio básico. Teniendo en cuenta esa limitación, los artículos se han redactado de forma que permitan a los países miembros elegir entre dos métodos:

- El método de exención con progresividad (artículo 23 A); y
- El método de descuento ordinario (artículo 23 B).

30. Si los dos Estados contratantes adoptan el mismo método, bastará con introducir en el convenio el artículo correspondiente. Si, por el contrario, ambos Estados contratantes adoptan métodos diferentes, los dos artículos podrán refundirse en uno y será preciso indicar el nombre del Estado correspondiente en la parte del artículo relativa al método que haya adoptado ese Estado.

31. Los Estados contratantes pueden utilizar una combinación de los dos métodos. Tal combinación es de hecho necesaria en el caso de un Estado contratante R que adopte de manera general el método de exención para las rentas que, en virtud de los artículos 10 y 11 [y 12], puedan estar sujetas a un impuesto limitado en el otro Estado contratante S. En ese caso el artículo 23 A prevé, en su párrafo 2, un descuento del impuesto limitado percibido en el otro Estado contratante S [...]. Además, los Estados que adopten de manera general el método de exención quizá deseen excluir de esa exención ciertos elementos de renta y aplicarles el método de descuento. En este caso, el párrafo 2 del artículo 23 A podría modificarse para incluir esos elementos de renta.

32. Los dos artículos se han redactado de manera general y no establecen reglas detalladas sobre el cálculo de la exención o del descuento, lo que se deja a la legislación interna y a la práctica aplicables. Los Estados contratantes que consideren necesario resolver algún problema en el mismo convenio podrán hacerlo en sus negociaciones bilaterales.

E. *Asimetría cronológica*

32.8. Las disposiciones de la Convención que permiten al país fuente gravar determinados elementos de renta o capital no contienen ninguna

restricción acerca del momento en que debe recaudarse dicho impuesto (véase, por ejemplo, el párr. 2.2 del comentario al art. 15). Dado que tanto el artículo 23 A como el artículo 23 B exigen que se ofrezca una desgravación cuando el elemento de renta o capital puede ser gravado por el país fuente de conformidad con las disposiciones de la Convención, se desprende que esa desgravación debe ofrecerse independientemente del momento en que el impuesto es percibido por el país fuente. El Estado de residencia debe, por lo tanto, ofrecer la posibilidad de evitar la doble tributación por el método de descuento o la exención con respecto a dicho elemento de renta o capital aun cuando el país fuente lo grave en un año anterior o posterior. No obstante, algunos Estados no mantienen el texto del artículo 23 A o 23 B en sus convenios bilaterales y condicionan la exoneración de la doble tributación en virtud de los acuerdos fiscales a las disposiciones de su legislación interna. En cualquier caso, es previsible que esos países busquen otros medios (el procedimiento de acuerdo mutuo, por ejemplo) para eliminar la doble tributación que podría darse en los casos en que el país fuente exija el impuesto en un año fiscal diferente.

II. Comentario a las disposiciones del artículo 23 A (método de exención)

Párrafo 1

A. Obligación del Estado de residencia de conceder la exención

33. El artículo prevé que el Estado de residencia R deberá eximir de impuestos las rentas y el capital que, de conformidad con las disposiciones de la Convención, “puedan gravarse” en el otro Estado E o S.

34. En consecuencia, el Estado de residencia debe conceder la exención de las rentas y el capital que puedan estar sometidos a imposición por el otro Estado de conformidad con la Convención, con independencia de que el otro Estado ejerza o no su derecho de imposición. Este método se considera el más práctico, ya que evita que el Estado de residencia tenga que efectuar investigaciones sobre el régimen fiscal efectivamente aplicado en el otro Estado.

35. Ocasionalmente, los Estados que negocien acuerdos fiscales pueden considerar oportuno en determinadas circunstancias, a fin de evitar la doble no tributación, hacer una excepción a la obligación absoluta que incumbe al Estado de residencia de conceder la exención [...]. Ese puede ser el caso, a fin de evitar una ausencia de imposición, cuando en la legislación interna del país fuente no se prevea ningún impuesto sobre

determinados elementos de la renta o del capital, o cuando el impuesto no se perciba por circunstancias especiales, como la compensación de pérdidas, un error o la prescripción. Para evitar esa doble no tributación de determinados elementos de renta, los Estados contratantes pueden convenir en modificar el artículo pertinente [...] Se podría también hacer una excepción a la regla general, con el fin de lograr cierta reciprocidad, cuando uno de los Estados adoptase el método de exención y el otro el de descuento. Por último, puede hacerse también una excepción a la regla general cuando un Estado desea aplicar a ciertos elementos de renta el método de descuento en lugar del de exención (véase el párr. 31 *supra*).

15. En la Convención modelo de las Naciones Unidas, el derecho de gravar en el país fuente se extiende en muchos casos a rentas que en virtud de la Convención modelo de la OCDE solamente pueden gravarse en el país de residencia. En consecuencia, muchos países que adoptan el método de exención en sus convenios bilaterales quizá deseen restringir la aplicación del párrafo 1 del artículo 23 A, por ejemplo limitando la exención del impuesto a las rentas efectivamente gravadas en el país fuente o aplicando a algunos elementos de renta el descuento impositivo previsto en el párrafo 2 del artículo 23 A, y no la exención fiscal. Asimismo, como el párrafo 1 del artículo 23 A de la Convención modelo de las Naciones Unidas tiene un ámbito mucho más amplio que la disposición correspondiente de la Convención modelo de la OCDE, debido a los derechos ampliados del país fuente, un Estado que, en general, eligiera el método de exención podría optar por el método de descuento para aquellos elementos determinados de renta que no están mencionados en el párrafo 2 del artículo 23 A.

16. El comentario de la OCDE sigue diciendo:

B. Otra redacción del artículo

37. Tal como está redactado el artículo, el método de exención tiene por efecto reducir la renta o el capital imponibles en el Estado de residencia en el importe exonerado por ese Estado. Si en un Estado concreto la cuantía del ingreso fijada para calcular el impuesto sobre la renta se utiliza para otros fines, por ejemplo, para calcular las prestaciones de carácter social, la aplicación del método de exención en la forma propuesta puede hacer que se beneficien de esas prestaciones personas que no tendrían derecho a ellas. Para obviar ese inconveniente, es posible modificar el artículo de manera que la renta de que se trate quede comprendida en la renta imponible por el Estado de residencia. Este último deberá, en esos casos, renunciar a la parte del impuesto total que corresponda a esa renta. Este procedimiento produciría el mismo resultado que el método propuesto en el artículo. Los Estados podrán modificar en tal sentido el

texto del artículo. Si un Estado lo deseara, el párrafo 1 del artículo podrá redactarse de la forma siguiente:

Quando un residente de un Estado contratante reciba rentas o posea capital que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, solo se gravarán o podrán gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado, con sujeción a las disposiciones del párrafo 2, permitirá deducir del impuesto sobre la renta o sobre el capital la parte del impuesto sobre la renta o sobre el capital que corresponda, según proceda, a las rentas obtenidas del otro Estado o al capital poseído en él.

Quando el artículo se redacte así, el párrafo 3 no será necesario y podrá omitirse.

C. *Problemas diversos*

38. El artículo 23 A contiene el principio según el cual el Estado de residencia debe conceder la exención; sin embargo, el artículo no establece reglas específicas sobre la manera como debe efectuarse esa exención. Esto concuerda con la estructura general de la Convención. Los artículos 6 a 22 establecen también las reglas que atribuyen el derecho de gravar los diversos tipos de renta o capital, sin tratar, en principio, de la determinación de la renta o el capital imponibles, las deducciones, las tasas impositivas, etcétera (véase, sin embargo, [el párr. 3 del art. 7 y] el art. 24). La experiencia ha demostrado que pueden surgir muchos problemas, en particular con respecto al artículo 23 A. Algunos de esos problemas se examinan en los párrafos siguientes. A falta de una disposición expresa en la Convención, será aplicable la legislación interna de cada Estado contratante. Algunos convenios incluyen una referencia expresa a la legislación interna, pero ello, evidentemente, no es de utilidad cuando no se utiliza el método de exención en la legislación interna. En esos casos, los Estados contratantes que enfrenten tal problema deberán establecer reglas para la aplicación del artículo 23 A, si es necesario, después de haber consultado con la autoridad competente del otro Estado contratante (párr. 3 del art. 25).

1. *Importe que debe exonerarse*

39. La cuantía de las rentas que debe exonerar de impuesto el Estado de residencia es aquella que, sin la Convención, quedaría sujeta al impuesto interno sobre la renta, de conformidad con la legislación interna referente a ese impuesto. Esa cuantía, por lo tanto, puede diferir del importe de la renta sujeta a impuesto por el país fuente, de conformidad con su legislación interna.

40. Normalmente, la base para calcular el impuesto sobre la renta es la renta neta total, es decir, la renta bruta menos las deducciones autorizadas. Por consiguiente, deberá exonerarse la renta bruta procedente del país fuente menos todas las deducciones autorizadas (específicas o proporcionales) relacionadas con esa renta.

41. Algunos problemas se derivan del hecho de que la mayoría de los países prevén, en sus respectivas legislaciones fiscales, otras deducciones de la renta total o de determinados elementos de renta para determinar el ingreso imponible. Un ejemplo numérico ilustrará el problema:

<i>a</i>	Renta interna (bruta, menos gastos autorizados)	100
<i>b</i>	Renta procedente del otro Estado (bruta, menos gastos autorizados)	100
<i>c</i>	Renta total	200
<i>d</i>	Deducciones previstas por la legislación del Estado de residencia de otros gastos no relacionados con ninguno de los elementos de renta mencionados en <i>a</i>) o <i>b</i>), como primas de seguros o donaciones a instituciones de beneficencia	-20
<i>e</i>	Renta "neta"	180
<i>f</i>	Deducciones personales y familiares.	-30
<i>g</i>	Renta imponible	150

La cuestión que se plantea es determinar qué cuantía debe quedar exenta de impuesto, por ejemplo:

- 100 (renglón *b*), lo que deja un importe imponible de 50;
- 90 (mitad del renglón *e*, de conformidad con la proporción existente entre el renglón *b* y el renglón *c*), lo que deja un importe de 60 (el renglón *f* se ha deducido totalmente de la renta interna);
- 75 (mitad del renglón *g*, de conformidad con la proporción existente entre el renglón *b* y el renglón *c*), lo que deja un importe de 75;
- o cualquier otro importe.

42. Una comparación de las legislaciones y prácticas de los países miembros de la OCDE demuestra que el importe que debe exonerarse varía considerablemente de un país a otro. La solución adoptada por un Estado dependerá de la política seguida por ese Estado y de su estructura fiscal. La intención de un Estado puede ser que sus residentes disfruten siempre plenamente de los beneficios de sus deducciones personales y

familiares y de otras deducciones. En otros Estados, esos importes exonerados de impuestos se reparten proporcionalmente. En muchos Estados, las deducciones personales y familiares forman parte de una escala progresiva, se conceden como deducción del impuesto o incluso son desconocidas, teniéndose en cuenta la situación familiar por medio de distintas escalas impositivas.

43. Dadas las grandes diferencias existentes entre los diversos Estados en sus políticas y técnicas fiscales relativas a la determinación del impuesto y en particular en el ámbito de las deducciones, desgravaciones y beneficios similares, es preferible no proponer una solución explícita y uniforme en la Convención y dejar a cada Estado en libertad de aplicar su legislación y su técnica propias. Los Estados contratantes que, sin embargo, prefieran resolver esos problemas especiales en su convenio son libres de hacerlo, naturalmente, en sus negociaciones bilaterales. Finalmente, se subraya el hecho de que el problema tiene igualmente importancia para los Estados que apliquen el método de descuento [...].

2. Régimen aplicable a las pérdidas

44. Al aplicar el artículo 23 A, varios Estados contratantes consideran las pérdidas sufridas en el otro Estado de la misma manera que las rentas procedentes de ese Estado: como Estado de residencia (Estado R), no conceden deducción por las pérdidas sufridas en relación con bienes inmuebles o establecimientos permanentes situados en el otro Estado (E o S). Si ese otro Estado permite arrastrar esas pérdidas, el contribuyente no sufrirá perjuicio, porque solo se le impide solicitar una doble deducción por la misma pérdida en el Estado E (o S) y en el Estado R. Otros Estados pueden, como Estado de residencia R, permitir la deducción de la renta que gravan de una pérdida sufrida en el Estado E (o S). En ese caso, el Estado R deberá quedar en libertad de restringir la exención que conceda en virtud del párrafo 1 del artículo 23 A a los beneficios o rentas obtenidos ulteriormente en el otro Estado E (o S), deduciendo de esos beneficios o rentas ulteriores el importe de las pérdidas anteriores que el contribuyente pueda arrastrar en el Estado E (o S). Como la solución depende principalmente de la legislación interna de los Estados contratantes y como las legislaciones de los países miembros de la OCDE presentan diferencias sustanciales, no puede proponerse una solución válida en el propio artículo; si lo consideran necesario, los Estados contratantes pueden aclarar la cuestión mencionada y otros problemas relacionados con las pérdidas [...] en las negociaciones bilaterales, ya sea en el artículo mismo o bien por el procedimiento de acuerdo mutuo (párr. 3 del art. 25).

3. *Imposición del resto de la renta*

45. Con independencia de la aplicación de las tasas progresivas de impuesto —problema que ahora se aborda en el párrafo 3 del artículo [...]—, pueden surgir algunos otros problemas como consecuencia de disposiciones específicas de la legislación fiscal. Así, es el caso de ciertas legislaciones fiscales que prevén que la imposición se iniciará solo si se alcanza o sobrepasa un importe mínimo de renta imponible (umbral de exención impositiva). La renta total, antes de aplicar la Convención, puede exceder claramente de ese umbral de exención impositiva; pero en virtud de la exención resultante de la aplicación de la Convención que implica una deducción de renta exenta de impuesto de la renta imponible total, la renta imponible restante puede quedar reducida a una suma inferior a ese umbral. Por las razones mencionadas en el párrafo 43 *supra*, no puede proponerse ninguna solución uniforme. Se puede señalar, sin embargo, que el problema no se plantea si se adopta la otra redacción del párrafo 1 del artículo 23 A [...].

46. Algunos Estados han introducido sistemas especiales de imposición de la renta de las sociedades [...]. En los Estados que apliquen el sistema de la doble tasa del impuesto sobre las sociedades [...], el problema que puede suscitarse es si la renta que ha de exonerarse debe deducirse de la renta no distribuida (a la que se aplica la tasa normal), o si debe deducirse de la renta distribuida (a la que se aplica la tasa reducida), o si la renta que ha de exonerarse debe atribuirse en parte a la renta distribuida y en parte a la no distribuida. Cuando en virtud de la legislación de un Estado que aplique el sistema de la doble tasa del impuesto sobre las sociedades se exija un impuesto complementario de la sociedad principal sobre los dividendos que reciba de una filial nacional pero que no redistribuya (impuesto complementario que se justifica porque se trata de una compensación de la ventaja de la aplicación de una tasa reducida de impuesto a las distribuciones de la filial), el problema que se suscita es determinar si ese impuesto complementario puede exigirse cuando la filial paga sus dividendos con cargo a una renta que se halla exenta de impuesto en virtud de la Convención. Por último, un problema de análoga naturaleza puede plantearse en relación con los impuestos a cuenta (*précompte*) percibidos sobre los beneficios distribuidos de una sociedad con el fin de cubrir el descuento de impuesto atribuible a los accionistas [...]. La cuestión es saber si esos impuestos especiales relacionados con la distribución de beneficios pueden exigirse en la medida en que las distribuciones se efectúen con cargo a beneficios exentos de impuestos. Corresponde a los Estados contratantes regular esas cuestiones mediante negociaciones bilaterales.

Párrafo 2

47. En los artículos 10 y 11, el derecho de gravar los dividendos y los intereses se reparte entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. En esos casos, el Estado de residencia es libre de no gravar, si lo desea, [...] y de aplicar también el método de exención a los elementos de renta mencionados *supra*. Sin embargo, cuando el Estado de residencia prefiere ejercer su derecho de gravar esos elementos de renta, no puede aplicar el método de exención para evitar la doble tributación, porque entonces renunciaría totalmente a su derecho a gravar la renta. Para el Estado de residencia, la aplicación del método de descuento parecería normalmente una solución satisfactoria. Además, como ya se ha indicado en el párrafo 31 *supra*, los Estados que aplican de manera general el método de exención quizá deseen aplicar a determinados elementos de renta el método de descuento y no el de exención. En consecuencia, el párrafo se ha redactado de acuerdo con el método de descuento ordinario. El comentario al artículo 23 B *infra* se aplica, *mutatis mutandis*, al párrafo 2 del artículo 23 A.

48. En los casos mencionados en el párrafo anterior se prevén determinados porcentajes máximos para el impuesto reservado al Estado de la fuente. En esos casos la tasa impositiva será con mucha frecuencia más elevada en el Estado de residencia que en el Estado de la fuente. La limitación de la deducción que se prevé en la segunda oración del párrafo 2 y que es conforme con el método de descuento ordinario, solo será de aplicación, por lo tanto, en un número limitado de casos. Si, en esos casos, los Estados contratantes prefieren suprimir esa limitación y aplicar el método de descuento pleno, pueden hacerlo suprimiendo la segunda oración del párrafo 2 [...].

Dividendos de participaciones importantes de una sociedad

49. De la combinación de los párrafos 1 y 2 del artículo 10 y del artículo 23 (artículos 23 A o 23 B, según proceda) resulta que el Estado de residencia del accionista está autorizado a gravar los dividendos procedentes del otro Estado, pero debe descontar de su propio impuesto sobre esos dividendos el impuesto que se haya exigido sobre ellos a una tasa fijada, en virtud del párrafo 2 del artículo 10, en el Estado de donde procedan. Este régimen se aplica igualmente cuando el beneficiario de los dividendos es una sociedad principal que recibe los dividendos de su filial; en este caso, el impuesto retenido en el Estado de la filial —y descontado en el Estado de la sociedad principal— se limita al [_____] % del importe bruto de los dividendos, en aplicación del apartado a) del párrafo 2 del artículo 10.

50. Esas disposiciones evitan eficazmente que se produzca una doble tributación jurídica de los dividendos, pero no impiden que los beneficios distribuidos a la sociedad principal soporten una imposición sucesiva en relación con el impuesto sobre las sociedades: primero en el nivel de la sociedad filial, y luego en el de la sociedad principal. Ese gravamen sucesivo supone un obstáculo muy importante para el desarrollo de la inversión internacional. Muchos Estados lo han reconocido así, insertando en su legislación interna disposiciones específicas para evitarlo. Disposiciones semejantes se incluyen con frecuencia en los convenios sobre la doble tributación.

51. El Comité de Asuntos Fiscales ha considerado si convendría modificar el artículo 23 de la Convención para resolver esta cuestión. Aunque muchos Estados se mostraron partidarios de incluir una disposición de esa índole en la Convención modelo, la propuesta encontró muchas dificultades por la diversidad de opiniones de los Estados y la variedad de soluciones posibles. Algunos Estados, por temor a la evasión fiscal, preferían conservar su libertad de acción y regular la cuestión únicamente en su legislación interna.

52. En definitiva, pareció preferible dejar a los Estados elegir libremente su solución del problema. Para los Estados que prefieran regular la cuestión en sus convenios, las soluciones podrían basarse casi siempre en alguno de los principios siguientes:

a) Exención con progresividad

El Estado del que la sociedad principal sea residente exime los dividendos que aquella reciba de su filial en el otro Estado, pero puede, sin embargo, tener en cuenta esos dividendos al calcular el impuesto debido por la sociedad principal sobre el resto de su renta (una disposición de esta índole será preferida con frecuencia por los Estados que apliquen el método de exención previsto en el artículo 23 A).

b) Descuento de impuestos subyacentes

En lo que se refiere a los dividendos recibidos de la filial, el Estado del que la sociedad principal sea residente concede el descuento previsto en el párrafo 2 del artículo 23 A o en el párrafo 1 del artículo 23 B, según proceda, no solo para el impuesto sobre los dividendos como tales, sino también para el impuesto pagado por la filial sobre los beneficios distribuidos (una disposición de esta índole será preferida con frecuencia por los Estados que apliquen el método de descuento previsto en el artículo 23 B).

c) Asimilación a una participación en una filial nacional

Los dividendos que la sociedad principal obtiene de su filial extranjera se someten en el Estado de la sociedad principal al mismo régimen fiscal que los dividendos procedentes de una filial que sea residente de ese Estado.

53. Cuando el Estado de la sociedad principal exija un impuesto sobre el capital, se aplicará a ese impuesto una solución análoga.

54. Además, los Estados son libres de fijar los límites y métodos de aplicación de esas disposiciones (definición y duración mínima de la tenencia de la participación, parte de los dividendos que se estime absorbida por los gastos administrativos o financieros) o de subordinar la desgravación concedida en virtud del régimen especial a la condición de que la filial ejerza una auténtica actividad económica en el Estado del que sea residente, obtenga la mayor parte de sus beneficios en ese Estado o esté sujeta en él a una imposición sustancial sobre sus beneficios en él.

Párrafo 3

55. El proyecto de Convención de 1963 reservaba expresamente la aplicación de la escala progresiva al Estado de residencia (última oración del párrafo 1 del artículo 23 A), y la mayoría de los convenios concertados entre países miembros de la OCDE que adoptan el método de exención siguen ese principio. Según el párrafo 3 del artículo 23 A, el Estado de residencia se reserva el derecho de tomar en consideración el importe de la renta o del capital exentos al calcular el impuesto aplicable al resto de la renta o del capital. La regla se aplica incluso cuando las rentas (o los elementos de capital) exentas y las rentas (o los elementos de capital) imposables son percibidos por personas (por ejemplo, marido y mujer) cuyas rentas (o elementos de capital) se acumulan, en virtud de la legislación interna, a efectos de su imposición. Esta regla de progresividad se aplica a la renta o el capital exentos en virtud del párrafo 1 del artículo 23 A, así como a la renta o el capital que, en virtud de cualquier otra disposición de la Convención “solo podrá someterse a imposición” en el otro Estado contratante [...]. Ese es el motivo por el que en la Convención modelo de 1977, la regla de progresividad se ha transferido del párrafo 1 del artículo 23 A a un nuevo párrafo 3 de ese artículo, y por el que se hace referencia a la exención “de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención”.

56. El párrafo 3 del artículo 23 A solo se refiere al Estado de residencia. El artículo no prejuzga la aplicación por el Estado de la fuente de las disposiciones de su legislación interna sobre la progresividad.

III. Comentario sobre las disposiciones del artículo 23 B (método de descuento)

Párrafo 1

A. *Métodos*

57. El artículo 23 B, basado en el principio de descuento, sigue el método de descuento ordinario: el Estado de residencia (R) permite deducir de su impuesto sobre las rentas o el capital de sus residentes una suma igual al impuesto pagado en el otro Estado E (o S) sobre la renta obtenida o el capital poseído en él, pero la suma así deducida se limita a una parte proporcional de su propio impuesto.

58. Está previsto que el método de descuento ordinario se aplique igualmente en el caso de un Estado que siga el método de exención pero que en virtud del párrafo 2 del artículo 23 A, deba conceder un descuento por el impuesto percibido con tasas limitadas en el otro Estado sobre dividendos e intereses (véase el párr. 47 *supra*). Obviamente, puede considerarse también la posibilidad de hacer las modificaciones mencionadas en los párrafos 47 y 48 *supra* (descuento pleno) en el caso de dividendos e intereses pagados a un residente de un Estado que haya adoptado el método de descuento ordinario (véase también el párr. 63 *infra*).

59. La obligación impuesta por el artículo 23 B a un Estado R de conceder descuento al impuesto percibido en el otro Estado E (o S) sobre un elemento de renta o capital depende de si ese elemento puede ser gravado en el Estado E (o S) de conformidad con la Convención [...]. Los elementos de renta o de capital que de conformidad con el artículo 8, el párrafo 3 del artículo 13, el apartado *a*) de los párrafos 1 y 2 del artículo 19 y el párrafo 3 del artículo 22 “solo podrán someterse a imposición” en el otro Estado, están inicialmente exentos de impuesto en el Estado R [...], y el comentario al artículo 23 A se aplica a esas rentas y ese capital exentos. En cuanto a la progresividad, hay que referirse al párrafo 2 del artículo [...].

60. El artículo 23 B fija las reglas principales del método de descuento pero no establece reglas detalladas para calcular y aplicar ese descuento. Esto está de acuerdo con la estructura general de la Convención. La experiencia ha demostrado que pueden surgir muchos problemas. Algunos de ellos se examinan en los párrafos siguientes. En muchos Estados existen ya reglas detalladas para el descuento de impuestos extranjeros en sus legislaciones internas. Por ello, algunos convenios incluyen una referencia a la legislación interna de los Estados contratantes y prevén, además, que esas normas internas no afectarán al principio establecido

en el artículo 23 B. Cuando el método de descuento no se utilice en la legislación interna de un Estado contratante, ese Estado deberá establecer las reglas para la aplicación del artículo 23 B después de consultar, si fuera preciso, con la autoridad competente del otro Estado contratante (párr. 3 del art. 25).

61. El importe del impuesto extranjero por el que debe concederse el descuento es el del impuesto efectivamente pagado, de conformidad con la Convención, en el otro Estado contratante. Pueden surgir problemas, por ejemplo, cuando ese impuesto no se calcule sobre la renta del año por el que se percibe, sino sobre la renta de un año anterior o la renta media de dos o más años anteriores. Puede haber otros problemas asociados con la adopción de métodos diferentes para determinar la renta o con las modificaciones de los tipos de cambio (devaluación o revaluación). Sin embargo, esos problemas no pueden resolverse normalmente mediante una disposición expresa de la Convención.

62. De conformidad con las disposiciones de la segunda oración del párrafo 1 del artículo 23 B, la deducción que el Estado de residencia (R) debe conceder se limita a la parte del impuesto sobre la renta correspondiente a las rentas procedentes del Estado S o E (la llamada “deducción máxima”). Esta deducción máxima puede calcularse, bien distribuyendo el impuesto total que grava las rentas totales en función de la proporción existente entre las rentas por las que debe concederse el descuento y las rentas totales, o bien aplicando la tasa impositiva correspondiente a las rentas totales a las rentas por las que debe concederse el descuento. De hecho, el método de descuento tendrá el mismo efecto que el método de exención con progresividad en los casos en que el impuesto del Estado E (o S) sea igual o superior al impuesto correspondiente del Estado R. Al aplicar el método de descuento, también se pueden plantear problemas similares en relación con el importe de las rentas, la tasa impositiva, etcétera, como los que se mencionan en el comentario al artículo 23 A [...]. Por las mismas razones señaladas en los párrafos 42 a 43 *supra*, es preferible también no proponer para el método de descuento una solución expresa y uniforme en la Convención, y dejar a cada Estado en libertad de aplicar su legislación y su práctica propias. Esto es igualmente válido para los demás problemas que se tratan más adelante.

63. La deducción máxima se calcula normalmente como el impuesto sobre la renta neta, es decir, sobre la renta del Estado E (o S), menos las deducciones autorizadas (específicas o proporcionales) relacionadas con esas rentas [...]. Por esa razón, la deducción máxima puede ser en muchos casos inferior al impuesto efectivamente pagado en el Estado E (o S). Esto

puede resultar especialmente cierto en el caso de que, por ejemplo, un residente del Estado R que perciba intereses del Estado S haya tomado prestados fondos de una tercera persona para financiar el préstamo que origine los intereses. Como los intereses debidos por esos fondos tomados en préstamo pueden compensarse con los intereses procedentes del Estado S, el importe de la renta neta sujeta a impuesto en el Estado R puede ser muy bajo, e incluso puede no existir renta neta. Este problema podría resolverse utilizando el método de descuento pleno en el Estado R, como se dice en el párrafo 48 *supra*. Otra solución consistiría en dejar exenta de impuesto esa renta en el Estado S, como se propone en el comentario relativo a los intereses de ventas a crédito o de préstamos concedidos por bancos [...].

64. Si un residente del Estado R obtiene rentas de diferentes categorías en el Estado S y si este último Estado, de acuerdo con su legislación fiscal, no grava más que una de esas rentas, la deducción máxima que el Estado R debe conceder es normalmente igual a la parte de su impuesto que corresponda únicamente al elemento de renta gravado en el Estado S. Sin embargo, existen otras soluciones, en particular a la vista del siguiente problema más general: el hecho de que deba concederse descuento, por ejemplo, para diversos elementos de renta sobre los que se perciba el impuesto en el Estado S a diferentes tasas o para las rentas procedentes de diversos Estados, con o sin convenio, plantea la cuestión de saber si la deducción máxima o el descuento deben calcularse separadamente para cada elemento de renta o para cada país, o para todas las rentas de fuentes extranjeras con derecho a descuento en virtud de la legislación interna y de los convenios. En un sistema de “descuento general”, todas las rentas de fuentes extranjeras se suman y la suma de impuestos extranjeros se deduce del impuesto interno correspondiente al total de las rentas extranjeras.

65. Otros problemas pueden surgir en el caso de pérdidas. Un residente del Estado R que obtenga rentas del Estado E (o S) puede sufrir una pérdida en el Estado R, en el Estado E (o S) o en un tercer Estado. A efectos del descuento, en general, una pérdida sufrida en un Estado se compensará con otras rentas procedentes del mismo Estado. La cuestión de determinar si una pérdida sufrida fuera del Estado R (por ejemplo, en un establecimiento permanente) puede deducirse de otras rentas, provengan o no del Estado R, dependerá de la legislación interna del Estado R. Pueden plantearse aquí problemas similares a los mencionados en el comentario al artículo 23 A (párr. 44 *supra*). Cuando las rentas totales procedan del extranjero y no exista ninguna renta en el Estado R pero sí una pérdida que no exceda de las rentas extranjeras, el impuesto exigido

do en el Estado R corresponderá a la renta obtenida en el Estado S, y la deducción máxima que deberá conceder el Estado R será, por tanto, el impuesto exigido en ese Estado R. Son posibles otras soluciones.

66. Los problemas planteados *supra* dependen, en gran medida, de la legislación y de la práctica internas y, por consiguiente, su solución debe dejarse a cada Estado. A este respecto, cabe observar que algunos Estados aplican el método de descuento de manera muy liberal. Algunos Estados estudian también o incluso han admitido ya la posibilidad de arrastrar a otros ejercicios descuentos de impuestos no utilizados. Los Estados contratantes pueden, naturalmente, modificar el artículo en sus negociaciones bilaterales, para tratar cualquiera de los problemas mencionados.

67. En las llamadas situaciones de “infracapitalización”, la Convención modelo autoriza al Estado de la sociedad prestataria, en ciertas condiciones, a clasificar los pagos de intereses en calidad de distribución de dividendos, de acuerdo con la legislación interna; la condición esencial es que el acreedor de ese préstamo comparta efectivamente los riesgos que corre la sociedad prestataria. Ello produce dos consecuencias:

- La imposición en la fuente de esos “intereses” a la tasa aplicable a los dividendos (párr. 2 del art. 10);
- La inclusión de esos “intereses” en los beneficios imposables de la sociedad prestamista.

68. Si se cumplen las condiciones exigidas, el Estado de residencia del prestamista estaría obligado a conceder una desgravación por doble tributación jurídica o económica de los intereses como si esos pagos fueran en verdad una distribución de dividendos. En ese caso debería conceder un descuento por el impuesto efectivamente retenido sobre esos intereses en el Estado de residencia del prestatario a la tasa aplicable a los dividendos y, además, si el prestamista es la sociedad principal de la sociedad prestataria, aplicar a esos “intereses” la desgravación adicional que corresponda en virtud del régimen que aplique a las casas matrices y filiales. Esa obligación puede nacer:

- a) De la redacción misma del artículo 23 de la Convención, que concede una desgravación de las rentas definidas como dividendos en el artículo 10 o de los elementos de renta de los que se ocupa el artículo 10;
- b) Del contexto de la Convención, esto es, de una combinación de los artículos 9, 10, 11 y 23 y, según el caso, por medio del procedimiento de acuerdo mutuo;

- cuando los intereses se hayan considerado en el país de residencia de la sociedad prestataria en calidad de dividendos conforme a normas que estén en consonancia con el párrafo 1 del artículo 9 o del párrafo 6 del artículo 11 y cuando el Estado de residencia del prestamista conviene en que esa clasificación es legítima y está dispuesto a aplicar el ajuste correspondiente;
- cuando el Estado de residencia del prestamista aplica una normativa similar en materia de infracapitalización y considera que el pago es un dividendo en una situación recíproca, esto es, si el pago fuera hecho por una sociedad establecida en su territorio a un residente en el otro Estado contratante;
- en todos los demás casos en que el Estado de residencia del prestamista reconoce que fue legítimo que el Estado de residencia del prestatario clasificara esos intereses en la categoría de dividendos.

69. En cuanto a los dividendos de participaciones importantes de la sociedad, se hace referencia a los párrafos 49 a 54 *supra*.

69.1. Cuando los Estados contratantes tratan a entidades como las sociedades colectivas de diferente manera pueden surgir problemas. Supongamos, por ejemplo, que el país fuente trata a una asociación colectiva como si fuera una compañía y el Estado de residencia de un socio de la asociación colectiva lo trata como si fuera fiscalmente transparente. El Estado de la fuente puede, con sujeción a las disposiciones aplicables de la Convención, gravar los ingresos de la asociación colectiva cuando se realicen esos beneficios y, con sujeción a las limitaciones establecidas en el párrafo 2 del artículo 10, puede gravar también la distribución de los beneficios por la asociación colectiva entre sus socios no residentes. No obstante, el Estado de residencia solo gravará la parte del socio en los ingresos de la asociación colectiva cuando sean realizados por la asociación.

69.2. La primera cuestión que se plantea en este caso es si el Estado de residencia, que grava la parte del socio en los beneficios de la asociación colectiva, está obligado, en virtud de la Convención, a reducir el impuesto del país fuente a la asociación colectiva, que dicho Estado trata como entidad independiente sometida a imposición. La respuesta a esa pregunta debe ser afirmativa. En la medida en que el Estado de residencia atribuye los ingresos de la asociación colectiva al socio a los efectos de gravarle con impuestos, debe adoptar un planteamiento coherente y atribuir al socio los impuestos pagados por la asociación colectiva a los efectos de eliminar la doble tributación resultante de la tributación del socio. En otras palabras, si la condición empresarial reconocida a la asociación colectiva por el país fuente es ignorada por el Estado de resi-

dencia a los efectos de gravar la parte de los ingresos del socio, debería ignorarse también a los efectos del descuento impositivo extranjero.

Algunos miembros del Comité de Expertos opinan, sin embargo, que es necesaria una norma especial en una convención para conseguir ese resultado.

69.3. Una segunda cuestión que se plantea en este caso es hasta qué punto el Estado de residencia debe ofrecer un descuento del impuesto de distribución percibido por el país fuente, que no se grava en el Estado de residencia. La respuesta a esa pregunta depende de esa última circunstancia. Dado que la distribución no se grava en el Estado de residencia, no hay un impuesto en el Estado de residencia del que se pueda descontar el impuesto a la distribución percibido por el país fuente. Debe establecerse una distinción clara entre la generación de beneficios y la distribución de los mismos, y no se debe contar con que el Estado de residencia descuenta de su propio impuesto a la generación el impuesto a la distribución percibido por el país fuente (véase la primera frase del párr. 64 *supra*).

B. *Observaciones relativas al impuesto sobre el capital*

70. Tal como está redactado el párrafo 1, el impuesto sobre la renta solamente puede descontarse de un impuesto idéntico, y la misma norma se aplica al impuesto sobre el capital. Por consiguiente, solo se concederá un descuento, bien a título de impuesto sobre el capital, o bien en el impuesto sobre el capital, si los dos Estados contratantes gravan ese capital.

71. Dos Estados contratantes pueden convenir, en sus negociaciones bilaterales, que un impuesto calificado de impuesto sobre el capital está estrechamente vinculado a un impuesto sobre la renta, pudiendo, por consiguiente, prever que ambos puedan descontarse recíprocamente. Hay casos en los que no existirá doble tributación sobre el capital, bien porque un Estado no grave el capital o bien porque ambos Estados solo graven el capital situado en su territorio. Es evidente que en esos casos la referencia al impuesto sobre el capital podrá suprimirse. Además, los Estados quizá estimen aconsejable, cualquiera que sea la naturaleza de los impuestos comprendidos en la convención, conceder el descuento del importe total de los impuestos del país fuente o de la situación del importe total de los impuestos del Estado de residencia. Sin embargo, cuando un convenio comprenda tanto auténticos impuestos sobre el capital como impuestos así calificados pero que sean por su naturaleza impuestos sobre la renta, los Estados quizá deseen descontar solo estos últimos del impuesto sobre la renta. En esos casos podrán modificar el artículo propuesto con el fin de obtener ese resultado.

C. Descuento de impuestos no pagados

72. Algunos Estados otorgan diferentes incentivos fiscales a los inversores extranjeros con el fin de atraer la inversión extranjera. Cuando el Estado de residencia de un inversor extranjero aplica el método de descuento, el beneficio del incentivo otorgado por un país fuente puede reducirse en la medida en que el Estado de residencia, al gravar los ingresos que se han beneficiado del incentivo, permitirá una reducción equivalente solo al impuesto efectivamente pagado en el país fuente. De la misma manera, si el Estado de residencia aplica el método de exención pero con sujeción a la aplicación de dicho método a un determinado nivel de impuestos del país fuente, la concesión de una deducción fiscal por el país fuente puede tener el efecto de denegar al inversor la aplicación del método de exención en su Estado de residencia.

73. Para evitar dicho efecto en el Estado de residencia, algunos Estados que han adoptado programas de incentivos fiscales desean incluir en sus convenios cláusulas específicas, normalmente conocidas como “descuento de impuestos no pagados”. El objetivo de esas disposiciones es hacer posible que los no residentes obtengan un descuento impositivo extranjero correspondiente a los impuestos que “no se han pagado” en virtud del programa de incentivos del país fuente, o conseguir que esos impuestos se tengan en cuenta a los efectos de aplicar determinadas condiciones que puedan estipularse para los sistemas de exención.

74. Las cláusulas de descuento de impuestos no coinciden con las disposiciones de los artículos 23 A y 23 B y pueden adoptar diferentes formas, entre otras las siguientes:

- a) El Estado de residencia concede la deducción del importe del impuesto que el país fuente hubiera percibido conforme a su legislación general, o del importe limitado por la Convención (por ejemplo, límites de las tasas previstas en los artículos 10 y 11 para dividendos e intereses), incluso si el país fuente ha renunciado al impuesto, en todo o en parte, en virtud de disposiciones especiales para promover su desarrollo económico;
- b) En contrapartida del sacrificio tributario que hace el Estado de [la fuente], el Estado de residencia consiente en deducir de su propio impuesto una suma (en parte ficticia) fijada a una tasa superior;
- c) El Estado de residencia exime las rentas que se han beneficiado de incentivos fiscales en el país fuente.

17. Los Estados contratantes son libres de buscar otras fórmulas en el curso de sus negociaciones bilaterales. Los siguientes párrafos del comentario de la OCDE antes de su actualización de 2000 son todavía pertinentes:

76. Si un Estado contratante acepta promover especialmente las inversiones en el otro Estado, que es un país en desarrollo, las disposiciones citadas irán acompañadas normalmente de garantías para el inversor, es decir, que el convenio limitará las tasas impositivas que podrán fijarse en el país fuente sobre dividendos, intereses y cánones.

77. Por otra parte, pueden preverse restricciones temporales o plazos para la aplicación de los beneficios citados en la fórmula *a*), y posiblemente en la *c*), *supra*: el descuento ampliado (o exención) solo podrá concederse en relación con incentivos aplicados temporalmente en países en desarrollo o bien únicamente para las inversiones efectuadas o los contratos concertados en el porvenir (por ejemplo, a partir de la entrada en vigor del convenio), o incluso para un período determinado.

78. Hay, pues, bastantes soluciones al problema. De hecho, el efecto concreto de las disposiciones de que se trate puede variar debido a factores como el importe que deberá incluirse en la renta imponible en el Estado de residencia (fórmulas *a*) y *b*) *supra*); puede tratarse de la renta neta obtenida (después de deducir el impuesto efectivamente pagado en el país fuente) o de la renta neta incrementada en un importe equivalente al impuesto en efecto pagado en el país fuente, o al que hubiera podido exigirse de conformidad con la Convención (tasas previstas en los arts. 10 y 11), o incluso al impuesto que el Estado de residencia consienta en deducir.

18. Son también aplicables los siguientes extractos del comentario al artículo 23 A y 23 B de la Convención modelo de la OCDE:

75. Un informe de 1998 del Comité de Asuntos Fiscales titulado “Tax Sparing a Reconsideration”⁴⁷ analiza las consideraciones de política fiscal que subyacen en las cláusulas de descuento de impuestos no pagados y en su redacción. En el informe se citan varias preocupaciones que ponen en tela de juicio la utilidad general de ese mecanismo. Dichas preocupaciones están relacionadas en particular con los siguientes aspectos:

- Las posibilidades de abuso que ofrece el descuento de impuestos no pagados;
- La eficacia del descuento de impuestos no pagados como instrumento de ayuda exterior para promover el desarrollo económico del país fuente; y
- Preocupaciones generales por la forma en que el descuento de impuestos no pagados puede alentar a los Estados a utilizar incentivos fiscales.

⁴⁷ Reproducido en la página R(14)-1 del volumen II de la versión completa de la Convención modelo de la OCDE.

Párrafo 2

79. Este párrafo se ha añadido para permitir al Estado de residencia conservar el derecho de tomar en consideración el importe de la renta o del capital exentos en ese Estado al realizar el cálculo del impuesto aplicable al resto de las rentas o del capital. Este derecho así retenido se extiende a las rentas y el capital que “solo podrán someterse a imposición” en el otro Estado. El principio de la progresividad queda así salvaguardado para el Estado de residencia no solo en relación con las rentas o el capital que “podrán someterse a imposición” en el otro Estado, sino también en relación con las rentas o el capital que “solamente podrán someterse a imposición” en ese otro Estado. El comentario al párrafo 3 del artículo 23 A, en relación con el país fuente, se aplica también al párrafo 2 del artículo 23 B.

19. Un Estado que adopta en general el método de exención puede considerar que este método no debería aplicarse cuando el país fuente interprete las circunstancias de un caso o las disposiciones de la Convención de tal manera que un elemento de renta o de capital esté sujeto a una disposición de la Convención que no permite a ese Estado gravar dicha renta o capital mientras que el Estado de residencia adopta una interpretación diferente, en virtud de la cual dicha renta o capital está sujeto a una disposición de la Convención que permite al país fuente imponer un gravamen. Esta preocupación quizá no se plantee a algunos Estados, pero si se plantea, y con el fin de evitar una doble no tributación no deseada resultante de interpretaciones divergentes del Estado de residencia y el país fuente, podría incluirse la siguiente disposición en el artículo 23 A:

4. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán a la renta percibida o el capital poseído por un residente de un Estado contratante cuando el otro Estado contratante aplique las disposiciones de esta Convención para eximir del impuesto dicha renta o capital o aplique las disposiciones del párrafo 2 del artículo 10, 11 o 12 a dicha renta; en este último caso, el primer Estado autorizará la deducción del impuesto prevista en el párrafo 2.

Los miembros del Comité reconocieron que en un acuerdo bilateral entre un país que aplica el método del “descuento” y otro que aplica el método de la “exención”, la decisión de incluir o no dicha disposición dependería esencialmente del segundo de esos países; no sería conveniente que el país fuente insistiera en una doble no tributación generada de forma arbitraria e imprevisible. En caso necesario, la disposición podría ser unilateral y no recíproca.

Comentarios al Capítulo VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24

NO DISCRIMINACIÓN

1. El artículo 24 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, salvo la referencia a un párrafo distinto del artículo 12 en el párrafo 4, reproduce el artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE. Las observaciones generales del comentario de la OCDE sobre el artículo 24 son las siguientes:

1. Este artículo trata de la eliminación de la discriminación fiscal en algunas circunstancias concretas. Todos los sistemas fiscales incorporan distinciones legítimas basadas, por ejemplo, en diferencias con respecto a la responsabilidad fiscal o a la capacidad de pagar. Las disposiciones sobre no discriminación de este artículo tratan de equilibrar la necesidad de prevenir una discriminación injustificada con la de tener en cuenta esas distinciones legítimas. Por esa razón, el artículo no debería ampliarse indebidamente a la llamada discriminación “indirecta”. Por ejemplo, si bien el párrafo 1, que se ocupa de la discriminación basada en la nacionalidad, impediría un trato diferente que sea en realidad una forma disfrazada de discriminación basada en la nacionalidad, como un trato diferente de las personas en función de que posean o no, o tengan derecho o no, a un pasaporte expedido por el Estado, no se puede mantener que los no residentes de un determinado Estado son fundamentalmente personas que son no nacionales de dicho Estado y concluir que un trato diferente basado en la residencia constituye indirectamente una discriminación basada en la nacionalidad, a los efectos de ese párrafo.

2. De la misma manera, las disposiciones del artículo no pueden interpretarse en el sentido de que exijan el trato de nación más favorecida. Cuando un Estado ha concertado un acuerdo bilateral o multilateral que concede beneficios fiscales a los nacionales o residentes del otro Estado contratante parte en dicho acuerdo, los nacionales o residentes de un tercer Estado que no sea un Estado contratante del acuerdo no pueden reclamar esos beneficios en virtud de una disposición de no discriminación semejante del acuerdo sobre doble tributación entre el tercer Estado y el primer Estado. Dado que los acuerdos fiscales están basados en el principio de la reciprocidad, un trato fiscal otorgado por un Estado contratante en virtud de un acuerdo bilateral o multilateral a un residente o nacional de otro Estado contratante que sea parte en el acuerdo en virtud de la relación económica específica entre esos Estados contratantes no

puede ampliarse a un residente o nacional de un tercer Estado en virtud de la cláusula de no discriminación del acuerdo fiscal entre el primer Estado y el tercer Estado.

3. Las distintas disposiciones del artículo 24 impiden las diferencias de trato fiscal basadas exclusivamente en algunos motivos específicos (por ejemplo, nacionalidad, en el caso del párr. 1). Así pues, para que se apliquen esos párrafos, los demás aspectos pertinentes deben ser iguales. Las distintas disposiciones del artículo 24 utilizan fórmulas diferentes para conseguir ese resultado (por ejemplo, “en las mismas circunstancias” en los párrs. 1 y 2; “que se dediquen a las mismas actividades” en el párr. 3; “empresas análogas” en el párr. 5). Asimismo, si bien el artículo trata de eliminar las distinciones basadas exclusivamente en determinados motivos, no se propone ofrecer a los nacionales extranjeros, no residentes, empresas de otros Estados o empresas nacionales poseídas o controladas por no residentes, un trato fiscal que sea mejor que el de los nacionales, residentes, o empresas nacionales poseídas o controladas por residentes (véase, por ejemplo, el párr. 34 *infra*).

4. Por último, como se ilustra en el párrafo 79 *infra*, las disposiciones del artículo deben leerse en el contexto de otros artículos de la Convención para que no se pueda considerar que las medidas impuestas o expresamente autorizadas por las disposiciones de esos artículos infringen las disposiciones del artículo aun cuando solo se apliquen, por ejemplo, con respecto a los pagos a no residentes. Por el contrario, el hecho de que una medida concreta no constituya una infracción de las disposiciones del artículo no significa que esté autorizada por la Convención, ya que esa medida podría constituir una violación de otros artículos de la misma.

2. El Comité considera que los siguientes extractos del comentario a los párrafos 1 a 4 del artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE son aplicables a los párrafos correspondientes del artículo 24 (las observaciones adicionales que aparecen entre corchetes, que no forman parte del comentario sobre la Convención modelo de la OCDE, se han introducido a fin de reflejar las diferencias entre las disposiciones de la Convención modelo de la OCDE y las de esta Convención modelo, y también para indicar los párrafos/apartados aplicables de esta última):

Párrafo 1

5. Este párrafo establece el principio de que en materia fiscal se prohíbe la discriminación por motivos de nacionalidad y de que, con sujeción a la reciprocidad, los nacionales de un Estado contratante no podrán recibir en el otro Estado contratante un trato menos favorable que el que se aplique a los nacionales de este último Estado en las mismas condiciones.

6. Es importante destacar que el principio de no discriminación, con denominaciones diferentes y ámbitos más o menos amplios, venía aplicándose en las relaciones fiscales internacionales mucho antes de la aparición, a finales del siglo XIX, de los convenios sobre la doble tributación de tipo clásico. En muchos acuerdos de diferentes clases (convenios consulares o de establecimiento, tratados de amistad o comerciales, etcétera) suscritos por los Estados —sobre todo a lo largo del siglo XIX— para reforzar o extender la protección diplomática de sus nacionales, dondequiera que residiesen, aparecen cláusulas en las que los dos Estados contratantes se comprometen a conceder a los nacionales del otro Estado igualdad de trato con los nacionales del propio Estado. La incorporación ulterior de esa clase de cláusulas a los convenios sobre la doble tributación no modificó en absoluto ni su razón de ser ni su ámbito originales. El texto del párrafo 1 prevé que su campo de aplicación no quede limitado por el artículo 1 únicamente a los nacionales residentes de un Estado contratante, sino que se extiende, por el contrario, a todos los nacionales de cada uno de los Estados contratantes, sean o no residentes de un Estado contratante. Dicho de otro modo: todos los nacionales de un Estado contratante tienen el derecho de invocar ante el otro Estado contratante el beneficio de esta disposición. Esto se aplica en particular a los nacionales de Estados contratantes no residentes de ninguno de ellos, sino de un tercer Estado.

7. La expresión “se encuentren en las mismas circunstancias” debe entenderse referida a los contribuyentes (personas físicas o jurídicas o sociedades colectivas o asociaciones) que en relación con la aplicación de las leyes y reglamentos fiscales ordinarios se hallen en condiciones de hecho y de derecho similares. La expresión “en particular respecto de la residencia” aclara que la residencia del contribuyente es uno de los factores que se han de tener en cuenta para determinar si los contribuyentes están en circunstancias similares. La expresión “en las mismas circunstancias” sería por sí sola suficiente para determinar que un contribuyente que sea residente de un Estado contratante y otro que no sea residente de ese Estado no están en las mismas circunstancias. En verdad, si bien la expresión “en particular respecto de la residencia” no aparecía en el proyecto de Convención de 1963 ni en la Convención modelo de 1977, los países miembros, al aplicar e interpretar la frase “en las mismas circunstancias”, sistemáticamente han decidido que se debe tener en cuenta la residencia del contribuyente. Sin embargo, al revisar la Convención modelo, el Comité de Asuntos Fiscales estimó que una mención específica de la residencia de los contribuyentes sería una aclaración útil, pues evitaría toda posible duda en cuanto a la interpretación que debía darse a las palabras “en las mismas circunstancias” a este respecto.

8. Al aplicar el párrafo 1, por lo tanto, la cuestión subyacente es la de saber si dos personas que sean residentes del mismo Estado son tratadas de manera diferente solo por el hecho de poseer distinta nacionalidad. En consecuencia, si un Estado contratante, al conceder una desgravación fiscal por razón de la situación familiar, distingue entre sus propios nacionales según residan o no en su propio territorio, no podrá ser obligado a conceder a los nacionales del otro Estado que no residen en su territorio el mismo trato que dé a sus nacionales residentes, pero se compromete a concederles el mismo trato del que se beneficien sus nacionales que residen en el otro Estado. Análogamente, el párrafo 1 no se aplica cuando un nacional de un Estado contratante (el Estado R) que es también residente del Estado R está sujeto a una imposición menos favorable en el otro Estado contratante (el Estado S) que un nacional del Estado S residente en un tercer Estado (por ejemplo, de resultas de la aplicación de disposiciones encaminadas a desincentivar el uso de refugios fiscales), pues estas dos personas no están en las mismas circunstancias respecto de su residencia.

9. En algunos casos la expresión “en las mismas circunstancias” puede hacer referencia a la situación fiscal de una persona. Así ocurriría, por ejemplo, cuando un país impusiera a sus nacionales, o a algunos de ellos, una responsabilidad fiscal más amplia que a los no nacionales (esta es, por ejemplo, una de las características del sistema fiscal de los Estados Unidos). En la medida en que dicho trato no constituye en cuanto tal una infracción del párrafo 1, no puede argumentarse que las personas que no son nacionales de dicho Estado se encuentran en las mismas circunstancias que sus nacionales a los efectos de la aplicación de otras disposiciones del derecho interno de dicho Estado a las que se aplicaría la responsabilidad fiscal amplia o limitada de un contribuyente (por ejemplo, la concesión de exenciones personales).

10. De la misma manera, las disposiciones del párrafo 1 no pueden interpretarse en el sentido de que obliguen a un Estado que conceda ventajas fiscales especiales a sus propios órganos o a sus servicios públicos, como tales, a que extienda esos privilegios a los órganos y servicios públicos del otro Estado.

11. Tampoco pueden interpretarse en el sentido de que obliguen a un Estado que conceda ventajas fiscales especiales a instituciones privadas sin fines de lucro que realicen actividades de bien público, que sean propias de ese Estado, a que extienda las mismas ventajas a instituciones similares cuyas actividades no redunden en beneficio de ese Estado.

12. En el primer caso, las inmunidades fiscales que un Estado concede a sus propios órganos y servicios públicos se justifican porque esos órga-

nos y servicios constituyen partes integrantes del Estado y su situación no puede compararse nunca a la de los órganos y servicios públicos del otro Estado. Sin embargo, no se pretende aplicar esa reserva a empresas del Estado dedicadas a actividades lucrativas. En la medida en que estas puedan asimilarse a las empresas industriales y comerciales privadas, les serán aplicables las disposiciones del párrafo 1.

13. En el segundo caso, las ventajas fiscales que un Estado conceda a algunas instituciones privadas sin fines de lucro se justifican claramente por la propia naturaleza de la actividad ejercida por esas instituciones y por los beneficios que ese Estado y sus nacionales obtienen de esas actividades.

14. Por otra parte, el párrafo 1 se ha redactado deliberadamente en forma negativa. Al establecer que los nacionales de un Estado contratante no podrán ser sometidos en el otro Estado contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales de ese otro Estado contratante que se encuentren en las mismas circunstancias, el párrafo tiene la misma fuerza obligatoria que si ordenase a los Estados contratantes conceder el mismo trato a sus respectivos nacionales. Pero como la finalidad esencial de la cláusula es prohibir que un Estado discrimine en contra de los nacionales del otro, nada se opone a que el primer Estado, por sus propias razones o para cumplir una cláusula especial de un convenio sobre la doble tributación, como, concretamente, que la imposición de los beneficios de los establecimientos permanentes se haga por el método de contabilidad separada, conceda ciertas ventajas o facilidades a los extranjeros de que no dispongan sus propios nacionales. Tal como está redactado, el párrafo 1 no lo prohíbe.

15. Con sujeción a esa observación, las palabras "... no estarán sujetos ... a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos ..." significan que la imposición aplicada a nacionales y extranjeros que se encuentren en las mismas circunstancias debe ser la misma en lo que se refiere tanto a la base impositiva como al método de estimación, su tasa debe ser la misma y, por último, las formalidades de su exacción (declaración, pago, plazos establecidos, etcétera) no deben ser más gravosas para los extranjeros que para los nacionales.

16. En vista del vínculo jurídico creado entre la sociedad y el Estado con arreglo a cuyo derecho se ha constituido y que, desde ciertos puntos de vista, se asemeja mucho a la nacionalidad de las personas físicas, parece apropiado no tratar a las personas jurídicas, las sociedades colectivas y las asociaciones en una cláusula especial sino, en cambio, asimilarlas a

las personas físicas al amparo del párrafo 1. Este resultado se obtiene por conducto de la definición del término “nacionales” en el apartado [f)] del párrafo 1 del artículo 3.

17. Según esa definición, en el caso de una persona jurídica, como una sociedad, “nacional de un Estado contratante” significa una persona jurídica “que se considera como tal en virtud de la legislación de ese Estado contratante”. Una sociedad, normalmente, se considera como tal en virtud de la legislación vigente en el Estado en el que se ha constituido o registrado. No obstante, en virtud de la legislación interna de muchos países la constitución o registro es el criterio, o uno de los criterios, para determinar la residencia de las sociedades a los efectos del artículo 4. Como el párrafo 1 del artículo 24 impide la diferencia de trato basada en la nacionalidad pero solo con respecto a las personas o entidades que se encuentran “en las mismas circunstancias, en particular respecto de la residencia”, es por lo que resulta importante distinguir, a los efectos de ese párrafo, un trato diferente basado exclusivamente en la nacionalidad de un trato diferente relacionado con otras circunstancias y, en particular, la residencia. Como se explica en los párrafos 7 y 8 *supra*, el párrafo 1 solo prohíbe la discriminación basada en una nacionalidad diferente y exige que todos los demás factores pertinentes, incluida la residencia de la entidad, sean iguales. La diferencia de trato de residentes y no residentes es una característica fundamental de los sistemas fiscales internos y de los acuerdos fiscales; cuando el artículo 24 se lee en el contexto de los otros artículos de la Convención, la mayoría de los cuales prevén una diferencia de trato de los residentes y los no residentes, es claro que dos sociedades que no son residentes del mismo Estado a los efectos de la Convención (en virtud de lo establecido en el art. 4) normalmente no se encuentran en las mismas circunstancias a los efectos del párrafo 1.

18. Si bien los residentes y los no residentes normalmente no se encuentran en las mismas circunstancias a los efectos del párrafo 1, es claro que no ocurre así cuando la residencia no tiene absolutamente nada que ver con la diferencia de trato considerada.

19. Los ejemplos siguientes ilustran esos principios.

20. Ejemplo 1: En virtud de la legislación interna del Estado A relativa al impuesto sobre la renta, las sociedades constituidas en ese Estado o que tienen su lugar de dirección efectiva en él son residentes de ese Estado. El acuerdo fiscal entre el Estado A y el Estado B es idéntico a esta Convención modelo. La legislación fiscal interna del Estado A estipula que los dividendos pagados a una sociedad constituida en ese país por otra sociedad constituida en dicho país están exentos de impuestos. Dado que

una compañía constituida en el Estado B que tuviera su lugar de dirección efectiva en el Estado A sería residente del Estado A a los efectos del convenio entre el Estado A y el Estado B, el hecho de que los dividendos pagados a esa sociedad por una sociedad constituida en el Estado A no pudieran acogerse a esa exención aun cuando la sociedad receptora se encontrara en las mismas circunstancias que la sociedad constituida en el Estado A con respecto a su residencia, constituiría una infracción del párrafo 1 en ausencia de otras circunstancias distintas relevantes.

21. Ejemplo 2: En virtud de la legislación interna del Estado A relativa al impuesto sobre la renta, las sociedades constituidas en ese Estado son residentes del mismo, y las sociedades constituidas en otros países son no residentes. El convenio entre el Estado A y el Estado B es idéntico a esta Convención modelo, con la sola diferencia de que el párrafo 3 del artículo 4 estipula que si una persona jurídica es residente de ambos Estados en virtud del párrafo 1 de ese artículo, dicha persona jurídica será considerada como residente del Estado en el que se ha constituido. La legislación fiscal interna del Estado A estipula que los dividendos pagados a una sociedad constituida en ese país por otra sociedad constituida también en el país están exentos de impuestos. El párrafo 1 no amplía ese trato a los dividendos pagados a una sociedad constituida en el Estado B. Aun cuando una sociedad constituida en el Estado A y una sociedad constituida en el Estado B que perciba esos dividendos reciban trato diferente, esas sociedades no se encuentran en las mismas circunstancias con respecto a su residencia, y la residencia es un factor relevante en ese caso (como cabe deducir, por ejemplo, del párr. 5 del art. 10, que impediría la tributación ulterior de los dividendos pagados por una sociedad no residente pero no de los pagados por una sociedad residente).

22. Ejemplo 3: En virtud de la legislación interna del Estado A relativa al impuesto sobre la renta, las sociedades que se han constituido en ese Estado son residentes del mismo. De acuerdo con la legislación fiscal interna del Estado B, las sociedades que tienen su lugar de dirección efectiva en dicho Estado son residentes del mismo. El convenio entre el Estado A y el Estado B es idéntico a esta Convención modelo. La legislación fiscal interna del Estado A estipula que una sociedad no residente que sea residente de un Estado con el que el Estado A no tiene un acuerdo fiscal que prevea el intercambio de información fiscal está sujeta a un impuesto anual equivalente al 3% del valor de sus bienes inmuebles en vez de un impuesto sobre la renta neta resultante de esos bienes. Una sociedad constituida en el Estado B pero que sea residente de un Estado con el que el Estado A no tenga un acuerdo fiscal que autorice el intercambio de información fiscal no puede reclamar que el párrafo 1 impide la aplicación

del impuesto del 3% exigido por el Estado A porque representaría un trato diferente con respecto al de una sociedad constituida en el Estado A. En ese caso, dicha compañía no estaría en las mismas circunstancias, con respecto a su residencia, que una sociedad constituida en el Estado A, y la residencia de la sociedad sería relevante (por ejemplo, a los efectos de acceder a la información necesaria para verificar la renta neta de los bienes inmuebles percibida por un contribuyente no residente).

23. Ejemplo 4: En virtud de la legislación interna del Estado A relativa al impuesto sobre la renta, las sociedades constituidas en dicho Estado son residentes del Estado A, y las sociedades constituidas en otros países son no residentes. El acuerdo fiscal entre el Estado A y el Estado B es idéntico a esta Convención modelo, con la única diferencia de que el párrafo 3 del artículo 4 estipula que, si una persona jurídica es residente de ambos Estados en virtud del párrafo 1 de ese artículo, dicha persona jurídica será considerada como residente del Estado en el que se ha constituido. En virtud de la legislación del Estado A relativa al impuesto sobre la nómina, todas las sociedades que tienen empleados residentes están sujetas a un impuesto sobre la nómina que no establece ninguna distinción basada en la residencia del empleador pero que prevé que solo las sociedades constituidas en el Estado A se beneficiarán de una tasa más baja del impuesto sobre la nómina. En ese caso, el hecho de que una sociedad constituida en el Estado B no tenga la misma residencia que una sociedad constituida en el Estado A a los efectos del acuerdo entre el Estado A y el Estado B no tiene ninguna relevancia con respecto al diferente trato fiscal relativo al impuesto sobre la nómina, y ese trato diferente representaría, por consiguiente, una infracción del párrafo 1, en ausencia de otras circunstancias diferentes relevantes.

24. Ejemplo 5: En virtud de la legislación interna del Estado A relativa al impuesto sobre la renta, las sociedades constituidas en ese Estado o que tienen su lugar de dirección efectiva en ese Estado son residentes del Estado, y las sociedades que no cumplen una de esas dos condiciones son no residentes. En virtud de la legislación interna del Estado B relativa al impuesto sobre la renta, las sociedades constituidas en ese Estado son residentes de dicho Estado. El acuerdo fiscal entre el Estado A y el Estado B es idéntico a esta Convención modelo, con la única diferencia de que el párrafo 3 del artículo 4 estipula que, si una persona jurídica es residente de ambos Estados en virtud del párrafo 1 de ese artículo, dicha persona jurídica será considerada residente únicamente del Estado en el que se haya constituido. La legislación fiscal interna del Estado A estipula además que las sociedades que se han constituido y que tienen su lugar de dirección efectiva en ese Estado tienen derecho a consolidar

sus ingresos con fines fiscales si forman parte de un grupo de sociedades que tienen accionistas comunes. La sociedad X, constituida en el Estado B, pertenece al mismo grupo que dos sociedades constituidas en el Estado A y todas esas sociedades tienen su lugar de dirección efectiva en el Estado A. Dado que no se constituyó en el Estado A, la sociedad X no puede consolidar sus ingresos con el de las otras dos sociedades.

25. En ese caso, la sociedad X, aun cuando sea residente del Estado A en virtud de la legislación interna de dicho Estado, no es residente del Estado A a los efectos de la Convención en virtud del párrafo 3 del artículo 4. Por ello no se encontrará en las mismas circunstancias que las otras sociedades del grupo en lo que se refiere a la residencia, y el párrafo 1 no le permitirá obtener los beneficios de la consolidación aun cuando la diferencia de trato se deba al hecho de que la sociedad X no se ha constituido en el Estado A. La residencia de la sociedad X es sin duda relevante con respecto a los beneficios de la consolidación, ya que algunas disposiciones de la Convención, como los artículos 7 y 10, impedirían al Estado A gravar determinados tipos de ingresos percibidos por la sociedad X.

Párrafo 2

26. El 28 de septiembre de 1954, algunos Estados concertaron en Nueva York una Convención sobre el Estatuto de los Apátridas. El artículo 29 de dicha Convención prescribe que estos deben recibir el trato de nacionales. Entre los firmantes de la Convención se encuentran varios países miembros de la OCDE.

27. No obstante, hay que reconocer que las disposiciones del párrafo 2 permiten, en un convenio bilateral, extender el trato de los nacionales a los apátridas que, por encontrarse en alguno de los casos previstos en el párrafo 2 del artículo 1 de la citada Convención de 28 de septiembre de 1954, no están amparados por ella. Así ocurre en el caso, por un lado, de las personas que en el momento de la firma de esa Convención recibían protección o asistencia de un órgano u organismo de las Naciones Unidas distinto del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Refugiados, y por el otro, de las personas residentes de un país titulares de los derechos y obligaciones inherentes a la posesión de la nacionalidad de ese país.

28. La finalidad del párrafo 2 es limitar el alcance de la cláusula de igualdad de trato con los nacionales de un Estado contratante solamente a los apátridas residentes de ese Estado o del otro Estado contratante.

29. Al excluir así a los apátridas no residentes en ninguno de los Estados contratantes, esa cláusula evita que esas personas reciban en un Estado un trato más favorable que los nacionales del otro Estado.

30. Sin embargo, si los Estados consideran aconsejable en sus relaciones bilaterales extender la aplicación del párrafo 2 a todos los apátridas, sean o no residentes de un Estado contratante, de manera que esas personas disfruten en todos los casos del trato más favorable concedido a los nacionales del Estado de que se trate, bastará para ello con adoptar el texto siguiente, que no requiere la condición de residente en un Estado contratante:

No obstante las disposiciones del artículo 1, los apátridas no estarán sujetos en un Estado contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales de ese Estado que se encuentren en las mismas circunstancias, en particular con respecto a la residencia.

31. Es posible que en el futuro algunos Estados se opongan a las disposiciones del párrafo 2 por considerarlas demasiado liberales, en la medida en que autorizan a los apátridas residentes de un Estado a reclamar igualdad de trato no solo en el otro Estado, sino también en su Estado de residencia, beneficiándose así en particular, en este último Estado, de las disposiciones de los convenios sobre la doble tributación concertados con terceros Estados. Si esos Estados desean evitar esta última consecuencia, tendrán que modificar el párrafo 2 de la forma siguiente:

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

32. Finalmente, debe entenderse que la definición de “apátrida” utilizada a efectos de esta cláusula solo puede ser la establecida en el párrafo 1 del artículo 1 de la Convención de 28 de septiembre de 1954, que lo define como “persona que no sea considerada como nacional suyo por ningún Estado, conforme a su legislación”.

Párrafo 3

33. En sentido estricto, este párrafo tiende a evitar las discriminaciones basadas no en la nacionalidad sino en la ubicación efectiva de una empresa. Por lo tanto, afecta, sin distinciones y con independencia de la nacionalidad, a todos los residentes de un Estado contratante que tengan un establecimiento permanente en el otro Estado contratante.

34. Parece necesario aclarar ante todo que la redacción de la primera oración del párrafo 3 debe interpretarse en el sentido de que no constituye discriminación gravar, por razones de orden práctico, a los no residentes de manera distinta que como se actúa con los residentes, siempre que ello no se traduzca en una imposición más gravosa para los primeros que para los segundos. En la forma negativa en que se ha redactado esa disposición, lo único que cuenta es el resultado, permitiéndose adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en que se exija. Por ejemplo, el párrafo 3 no impide la aplicación de mecanismos específicos a los que se recurre únicamente para determinar los beneficios que sean atribuibles a un establecimiento permanente. El párrafo debe leerse en el contexto de la Convención y, en particular del párrafo 2 del artículo 7 [de la Convención modelo de las Naciones Unidas]. Obviamente, no puede considerarse que las normas o prácticas administrativas que tratan de determinar los beneficios que son atribuibles a un establecimiento permanente en virtud del párrafo 2 del artículo 7 [de la Convención modelo de las Naciones Unidas] infrinjan el párrafo 3, que está basado en el mismo principio, ya que en él se dispone que los impuestos percibidos del establecimiento permanente sean no menos favorables que los percibidos de una empresa nacional que realiza actividades semejantes.

35. Según los términos de la primera oración del párrafo 3, los impuestos que graven un establecimiento permanente no podrán ser menos favorables en el Estado de que se trate que los aplicables a las empresas de ese Estado que se dediquen a las mismas actividades. El objeto de esta disposición es suprimir toda discriminación en el trato de los establecimientos permanentes en comparación con las empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividades, en relación con los impuestos basados en actividades industriales y comerciales, y especialmente con los impuestos sobre los beneficios de las empresas.

36. Sin embargo, la segunda oración del párrafo 3 especifica las condiciones para aplicar el principio de igualdad de trato establecido en la primera oración a las personas físicas residentes de un Estado contratante que tengan un establecimiento permanente en el otro Estado. El texto pretende esencialmente garantizar que esas personas no obtengan ventajas superiores a las de los residentes mediante exenciones personales y desgravaciones por cargas familiares, tanto en el Estado del que sean residentes, por aplicación de la ley interna, como en el otro Estado, en virtud del principio de igualdad de trato. En consecuencia, el texto deja al Estado en que esté situado el establecimiento permanente la facultad de conceder o no a las personas interesadas desgravaciones y rebajas per-

sonales en la proporción que guarde el importe de los beneficios del establecimiento permanente con la renta mundial sometida a imposición en el otro Estado.

37. Es también claro que, a los efectos del párrafo 3, el régimen fiscal en un Estado contratante del establecimiento permanente de una empresa del otro Estado contratante debe compararse con el de una empresa del primer Estado que tenga una estructura jurídica semejante a la de la empresa a la que pertenece el establecimiento permanente. Así, por ejemplo, el párrafo 3 no exige que un Estado aplique a los beneficios del establecimiento permanente de una empresa explotada por una persona no residente la misma tasa impositiva aplicable a una empresa de este Estado explotada por una sociedad residente

38. De la misma manera, las actividades reguladas y no reguladas no constituirían en general “las mismas actividades” a los efectos del párrafo 3. Así, por ejemplo, el párrafo 3 no exigiría que el régimen fiscal de un establecimiento permanente cuyas actividades incluyan el empréstito y el préstamo de dinero pero que no esté registrado como banco fuera menos favorable que el de los bancos nacionales, ya que el establecimiento permanente no realiza las mismas actividades. Otro ejemplo sería el de las actividades realizadas por el Estado o sus órganos públicos, ya que por estar bajo el control del Estado no pueden considerarse, a los efectos del párrafo 3, como semejantes a las actividades que realiza una empresa del otro Estado a través de un establecimiento permanente.

39. En cuanto a la primera oración, la experiencia ha demostrado que es muy difícil definir de modo claro y completo el contenido del principio de igualdad de trato, y se han puesto de manifiesto profundas diferencias de opinión a propósito de las múltiples consecuencias de ese principio. El principal motivo de esas dificultades parece residir en la naturaleza misma del establecimiento permanente, que no es una entidad jurídica distinta, sino solo una parte de una empresa que tiene su oficina central en otro Estado. La situación del establecimiento permanente es diferente de la de una empresa nacional, que constituye una unidad cuyas actividades, con sus consecuencias fiscales, pueden quedar plenamente dentro de la competencia del Estado donde aquella tenga su oficina principal. A continuación se examinan las consecuencias de la cláusula de igualdad de trato al estudiar diversos aspectos de la exacción tributaria.

A. *Determinación del impuesto*

40. En relación con la base de determinación del impuesto, el principio de igualdad de trato implica normalmente las siguientes consecuencias:

- a) Debe concederse a los establecimientos permanentes la misma facultad que la legislación fiscal autoriza, en general, a las empresas residentes, de deducir del beneficio imponible las cargas de explotación. Esas deducciones deben permitirse sin otras restricciones que las impuestas también a las empresas residentes [...].
 - b) Deben concederse a los establecimientos permanentes las mismas facilidades en materia de amortizaciones y reservas. Esos establecimientos deben poder beneficiarse sin restricciones no solo del régimen de amortización concedido normalmente a las empresas (amortización lineal y decreciente), sino también de los regímenes especiales existentes en algunos países (amortizaciones masivas, depreciaciones aceleradas, etcétera). Tratándose de reservas, hay que destacar que a menudo se autorizan para fines distintos de la compensación —de conformidad con los principios de la contabilidad comercial— de depreciaciones de elementos de activo, de gastos o de pérdidas no realizados aún pero probables en un futuro próximo. Así, en algunos países las empresas pueden constituir, deduciéndolas de los beneficios imponibles, provisiones o “reservas” de inversión. Cuando tengan ese derecho todas las empresas, o todas las empresas de un sector de actividad determinado, normalmente deberán tenerlo también, en las mismas condiciones, las empresas no residentes respecto de sus establecimientos permanentes situados en el Estado de que se trate, en la medida en que las actividades a que correspondan esas provisiones o reservas sean imponibles en ese Estado.
 - c) Se debe conceder también a los establecimientos permanentes la facultad otorgada en la mayoría de los países a las empresas residentes de trasladar un déficit de explotación comprobado al cierre de un ejercicio a los resultados de ejercicios siguientes o anteriores dentro de cierto plazo (por ejemplo, cinco años). No es necesario precisar que en el caso de establecimientos permanentes el déficit por trasladar será el resultante de sus propias actividades comerciales, tal como aparezca en su contabilidad separada de esas actividades.
 - d) Deben aplicarse además a los establecimientos permanentes las mismas reglas que a las empresas residentes en lo que se refiere al gravamen de las ganancias de capital obtenidas de la enajenación de elementos de activo durante la explotación o al final de esta.
41. Como se especifica claramente en el apartado c) *supra*, el principio de igualdad de trato del párrafo 3 solo se aplica a los impuestos de las actividades del establecimiento permanente. Por ello, este principio se

limita a una comparación entre las normas que regulan la tributación de las actividades del centro permanente y las aplicables a actividades comerciales semejantes realizadas por una empresa residente independiente. No abarca las normas que tienen en cuenta la relación entre una empresa y otras empresas (por ejemplo, las normas que autorizan la consolidación, la transferencia de pérdidas o las transferencias libres de impuestos de bienes entre compañías de propiedad común), ya que estas últimas normas no hacen referencia a la tributación de las actividades comerciales de la propia empresa semejantes a las del establecimiento permanente, centrándose más bien en los impuestos de una empresa residente como parte de un grupo de empresas asociadas. Esas normas se aplican con frecuencia para garantizar o facilitar el cumplimiento de las normas fiscales y la administración de los impuestos dentro de un grupo nacional. Por consiguiente, cabe deducir que no se aplica el principio de la igualdad de trato. Por la misma razón, las normas relativas a la distribución de los beneficios de una empresa residente no pueden ampliarse a un centro permanente en virtud del párrafo 3, ya que no están relacionadas con las actividades comerciales del establecimiento permanente (véase el párr. 59 *infra*).

42. Asimismo, es claro que la aplicación de las normas sobre los precios de transferencia basadas en el principio de la independencia en el caso de las transferencias de un establecimiento permanente a su oficina central (o viceversa) no puede calificarse como infracción del párrafo 3 aun cuando esas normas no se apliquen a las transferencias dentro de una empresa del Estado contratante en el que se encuentra el establecimiento permanente. De hecho, la aplicación del principio de independencia a la determinación de los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente es un requisito establecido en el párrafo 2 del artículo 7 [de la Convención modelo de las Naciones Unidas] y ese párrafo forma parte del contexto en el que debe leerse el párrafo 3 del artículo 24; asimismo, dado que el artículo 9 autorizaría la aplicación de la norma de independencia a una transferencia entre una empresa nacional y una empresa relacionada con el extranjero, no se puede decir que su aplicación en el caso de un establecimiento permanente dé lugar a una tributación menos favorable que la aplicable a una empresa del Estado contratante en el que se encuentra el establecimiento permanente.

43. Aunque las reglas generales mencionadas rara vez plantean dificultades en relación con el principio de no discriminación, no constituyen una lista exhaustiva de las posibles consecuencias de ese principio con respecto a la determinación de la base tributaria. La aplicación de ese principio puede ser menos clara en las medidas de incentivo fiscal que la

mayoría de los países, enfrentados con problemas como la descentralización industrial, el desarrollo de regiones económicamente atrasadas o la promoción de nuevas actividades necesarias para la expansión de la economía, han introducido para facilitar la solución de esos problemas por medio de exenciones, reducciones u otras ventajas fiscales concedidas a las empresas para inversiones que se ajusten a los objetivos oficiales.

44. Como esas medidas se orientan a objetivos directamente vinculados con la actividad económica propia del Estado de que se trate, es legítimo extender el beneficio a los establecimientos permanentes de las empresas de otro Estado que tenga con el primero un convenio sobre la doble tributación en el que se incluyan las disposiciones del artículo 24, una vez que se les ha reconocido el derecho de ejercer una actividad industrial o comercial en ese Estado en virtud de su legislación o de un acuerdo internacional (tratados de comercio, convenios de establecimiento, etcétera) concertado entre los dos Estados.

45. Hay que observar, sin embargo, que aunque las empresas no residentes pueden reclamar en el Estado de que se trate esas ventajas fiscales deben cumplir los mismos requisitos y condiciones que las empresas residentes. Por lo tanto, se les pueden denegar esas ventajas si sus establecimientos permanentes no están en condiciones de cumplir los requisitos y condiciones especiales determinantes de la concesión de aquellas, o rehúsan sujetarse a esos requisitos y condiciones.

46. Huelga decir que las empresas no residentes no tienen derecho a los beneficios fiscales vinculados a actividades cuyo ejercicio esté estrictamente reservado, por razones de interés nacional, defensa nacional, protección de la economía nacional, etcétera, a empresas nacionales, ya que las empresas no residentes no pueden ejercer esas actividades.

47. Por último, las disposiciones del párrafo 3 no se interpretarán en el sentido de que obliguen a un Estado que conceda ventajas fiscales especiales a instituciones sin fines de lucro que realicen actividades de bien público que son propias de ese Estado a extender las mismas ventajas a establecimientos permanentes de instituciones similares del otro Estado cuyas actividades no redunden exclusivamente en beneficio público del primer Estado.

B. *Régimen especial de los dividendos percibidos por participaciones de los establecimientos permanentes*

48. En muchos países hay reglas especiales para el gravamen de los dividendos distribuidos entre sociedades (régimen de filiales y sociedades principales, privilegio *Schachtel*, regla *non bis in idem*). La cuestión que

se plantea es si ese régimen debe, en aplicación de las disposiciones del párrafo 3, beneficiar igualmente a los establecimientos permanentes respecto de los dividendos de las participaciones que integren su activo.

49. Las opiniones difieren a ese respecto. Algunos Estados estiman que ese régimen especial debe extenderse a los establecimientos permanentes. Consideran que ese régimen se ha establecido para evitar la doble tributación de los beneficios obtenidos por una filial y distribuidos a una sociedad principal. En principio, el impuesto sobre los beneficios debería exigirse una sola vez, con cargo a la filial que ejerza las actividades que generen los beneficios imponibles. La sociedad principal deberá ser eximida del impuesto sobre esos beneficios cuando los reciba de su filial o, de acuerdo con el método de descuento indirecto, para beneficiarse de una reducción que corresponda a la imposición soportada por la filial. Cuando un establecimiento permanente posea acciones a título de inversión directa, el mismo principio implica que ese establecimiento permanente que percibía los dividendos deberá beneficiarse igualmente del régimen especial, ya que el impuesto sobre los beneficios se habrá exigido ya a la filial. Por otra parte, es difícilmente concebible, dentro de esta lógica, que sea el Estado donde esté situada la oficina principal de la sociedad principal el que deba evitar la doble tributación ocasionada por un nuevo gravamen en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente. El Estado de la sociedad principal, en el que no se ha ejercido ninguna de las actividades generadoras de los beneficios sometidos a doble tributación, eximirá normalmente esos beneficios o los gravará con un impuesto insuficiente para tolerar un doble descuento (es decir, del impuesto sobre los beneficios exigido de la filial y del exigido del establecimiento permanente). Todo esto presupone que las acciones poseídas por el establecimiento permanente están vinculadas efectivamente con sus actividades. Además, otra condición inexcusable es que los beneficios con cargo a los cuales se distribuyan los dividendos hayan sido efectivamente gravados por un impuesto sobre tales beneficios.

50. Otros Estados, por el contrario, consideran que la asimilación de los establecimientos permanentes a sus propias empresas no implica la obligación de conceder a aquellos esos regímenes especiales. Justifican su posición con varias razones. La finalidad de esos regímenes especiales es evitar la doble tributación económica de los dividendos, y corresponde al Estado de residencia de la sociedad beneficiaria, y no al Estado del establecimiento permanente, soportar la carga de esos regímenes, ya que aquel es el más interesado en el objetivo perseguido. Otra razón aducida es la distribución de los ingresos fiscales entre los Estados. La pérdida de rentas fiscales que la aplicación de esos regímenes especiales implica

para un Estado se compensa en parte por la imposición sobre los dividendos cuando los redistribuye la sociedad principal beneficiaria de esos regímenes (impuesto sobre los dividendos retenido en la fuente, impuestos del accionista). El Estado que aplique esos regímenes a los establecimientos permanentes no tendrá esa contrapartida. Otro argumento es que, cuando la aplicación de esos regímenes se subordine a una redistribución de los dividendos, no estaría justificada su ampliación a los establecimientos permanentes porque en tal caso el establecimiento permanente, que es solo una parte de una sociedad de otro Estado y que no distribuye dividendos, tendrá un régimen más favorable que una sociedad residente. Por último, los Estados que opinan que el párrafo 3 no entraña la obligación de extender esos regímenes a los establecimientos permanentes aducen el riesgo de que las sociedades de un Estado puedan transferir sus participaciones en sociedades de otro Estado a sus establecimientos permanentes en ese otro Estado, con el único fin de beneficiarse de ese régimen.

51. La realidad es que puede haber razones muy fundadas para que la posesión y gestión de la participación sean competencia de un establecimiento permanente y no de la oficina principal de la empresa. Entre ellas se encuentran:

- Razones de necesidad derivadas principalmente de una obligación legal o reglamentaria que exija a los establecimientos bancarios y financieros y a las compañías de seguros mantener en depósito en los países en que ejercen sus actividades cierta cantidad de valores, especialmente de acciones, en garantía del cumplimiento de sus obligaciones;
- Razones de oportunidad, cuando esas participaciones sean de sociedades que mantengan relaciones comerciales con el establecimiento permanente o cuyas oficinas centrales estén situadas en el mismo país que este;
- Razones de conveniencia, de acuerdo con la tendencia actual de las grandes empresas a la desconcentración de sus tareas de gestión.

52. A la vista de estas divergencias, así como de la existencia de las situaciones descritas, convendría que los Estados precisasen la interpretación que dan a la primera oración del párrafo 3 al concertar convenios bilaterales. Si lo desean, pueden explicar su posición o modificarla en relación con su práctica anterior, ya sea en un protocolo o bien en cualquier otro documento anexo al convenio.

53. En ese documento podría también preverse una solución para la objeción mencionada *supra*, según la cual la extensión en un Estado (A)

del régimen de participaciones a los establecimientos permanentes de sociedades residentes de otro Estado (B) favorecería indebidamente a esas sociedades en comparación con las demás sociedades residentes del mismo Estado y cuyas oficinas principales poseen las participaciones en el capital de sociedades residentes del Estado A, en la medida en que mientras que los dividendos correspondientes a esas participaciones pueden ser repatriados por las primeras sin retención en la fuente, esta se haría en los dividendos distribuidos a las segundas a las tasas del 5% o del 15%, según los casos. La neutralidad impositiva y la igualdad de las cargas fiscales entre establecimientos permanentes y filiales, preconizadas por los Estados interesados, podrían asegurarse adaptando, en el convenio bilateral entre los Estados A y B, las disposiciones de los párrafos 2 y 4 del artículo 10, de manera que pudiera retenerse en el Estado A el impuesto en la fuente sobre los dividendos pagados por las sociedades residentes de ese Estado a establecimientos permanentes de sociedades residentes del Estado B, en las mismas condiciones que si hubieran sido recibidas directamente por estas, es decir, por las oficinas principales de estas últimas sociedades, a las siguientes tasas:

- El 5% en el caso de una participación de por lo menos un 25%;
- El 15% en los demás casos.

Cabe señalar que el párrafo 2 del artículo 10 de la Convención modelo de las Naciones Unidas difiere de los términos citados *supra*.

54. En el supuesto de que los dividendos pagados a los establecimientos permanentes no pudieran gravarse en la fuente del Estado respectivo, por falta de disposiciones apropiadas de su legislación interna, podría concederse a esos establecimientos permanentes el régimen de distribución de dividendos entre sociedades, a condición de limitar su aplicación de tal manera que el impuesto percibido por el país fuente de los dividendos fuese el mismo que si los dividendos fuesen recibidos por un establecimiento permanente de una sociedad residente del otro Estado o directamente por esa sociedad.

C. Estructura y tasa del impuesto

55. En los países en que las empresas, principalmente las sociedades, están sujetas por sus beneficios a un impuesto propio, las disposiciones del párrafo 3 originan, en relación con la tasa aplicable a los establecimientos permanentes, problemas especialmente difíciles y delicados, debidos también al hecho de que el establecimiento permanente es solo parte de una entidad jurídica no sometida a la jurisdicción del Estado donde el establecimiento está situado.

56. Cuando el gravamen de los beneficios obtenidos por sociedades residentes de un Estado se calcule con arreglo a una escala de tasas progresivas, esa misma escala, en principio, deberá aplicarse a los establecimientos permanentes situados en ese Estado. Si el Estado del establecimiento permanente tiene en cuenta los resultados de toda la sociedad a la que pertenece ese establecimiento permanente, al aplicar la escala de tasas progresivas, no parece que esa regla vaya en contra del principio de igualdad de trato ya que las sociedades residentes están de hecho sometidas al mismo régimen [...]. Los Estados que graven de esta manera a sus propias sociedades podrán, por lo tanto, precisar el régimen aplicable a los establecimientos permanentes en sus convenios bilaterales.

57. Cuando un régimen de imposición basado en una escala progresiva incluye una regla según la cual se aplicará una tasa mínima a los establecimientos permanentes, no puede decirse a priori que esta norma sea incompatible con el principio de igualdad de trato. Los beneficios de toda la empresa a que pertenece el establecimiento permanente deben tenerse en cuenta para determinar la tasa aplicable según la escala progresiva. Solo si la tasa mínima es más elevada no se respetarán las disposiciones de la primera oración del párrafo 3.

58. Sin embargo, aunque se tengan en cuenta los beneficios de toda la empresa a la que pertenezca el establecimiento permanente al aplicar una escala progresiva o una tasa mínima ello no debe contradecir el principio de empresa [distinta y separada], según el cual los beneficios del establecimiento permanente deben determinarse de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 7 [de la Convención modelo de las Naciones Unidas]. El importe mínimo del impuesto exigido en el Estado en que se encuentre situado el establecimiento permanente es, pues, el que se debería si este fuese una [empresa distinta y separada], con independencia de los beneficios de la totalidad de la empresa a la que pertenece. El Estado en que se encuentre el establecimiento permanente puede, por consiguiente, aplicar legítimamente la escala progresiva en vigor para las empresas residentes solo a los beneficios del establecimiento permanente, sin tener en cuenta los beneficios de la totalidad de la empresa cuando estos sean inferiores a los del establecimiento permanente. Ese Estado podría igualmente gravar los beneficios del establecimiento permanente a una tasa mínima, siempre que esa misma tasa se aplicase también a las empresas residentes, aunque la consideración de los beneficios de la totalidad de la empresa a la que pertenece el establecimiento permanente produjese una imposición inferior o nula.

59. Dado que un establecimiento permanente, por su misma naturaleza, no distribuye dividendos, el trato fiscal de las distribuciones reali-

zadas por la empresa a la que pertenece el establecimiento permanente queda fuera del alcance del párrafo 3. Este considera solo la tributación de los beneficios resultantes de las actividades del propio establecimiento permanente y no la tributación de la empresa en su conjunto. Así lo ratifica la segunda oración del párrafo, que confirma que los aspectos fiscales relacionados con el contribuyente al que pertenece el establecimiento permanente, como los subsidios personales y deducciones, no se incluyen en el ámbito del párrafo. Así pues, las cuestiones relacionadas con varios sistemas para la integración de los impuestos de la sociedad y de los accionistas (por ejemplo, el impuesto sobre sociedades retenido en la fuente, el *précompte mobilier*, el cálculo de los ingresos libres de impuestos y los correspondientes descuentos del impuesto sobre los dividendos) no se incluyen en el ámbito del párrafo.

60. En algunos Estados, los beneficios de un establecimiento permanente de una empresa de otro Estado contratante tienen una tasa fiscal más elevada que los beneficios de las empresas de ese Estado. Este impuesto adicional, conocido algunas veces con el nombre de “impuesto sobre sucursales”, puede explicarse por el hecho de que si una sucursal de la empresa extranjera percibiera los mismos beneficios que el establecimiento permanente y distribuyera luego esos beneficios como dividendo, se recaudaría un impuesto adicional sobre esos dividendos de conformidad con el párrafo 2 del artículo 10. Cuando ese impuesto se expresa simplemente como impuesto adicional pagadero por los beneficios del establecimiento permanente, debe considerarse como impuesto de los beneficios de las actividades del establecimiento permanente mismo y no como impuesto que grava a la empresa en calidad de propietaria del establecimiento permanente. Por ello, ese impuesto sería contrario a las disposiciones del párrafo 3.

El comentario al artículo 10 ha considerado la cuestión del impuesto sobre los beneficios de las sucursales en los párrafos 18 a 24 y ha propuesto una disposición optativa para el impuesto sobre los beneficios de las sucursales la cual tendría precedencia sobre el artículo 24.

61. No obstante, esa situación debe distinguirse de la de un impuesto que gravaría las cantidades deducidas, por ejemplo en forma de intereses, al calcular los beneficios de un establecimiento permanente (por ejemplo, el “impuesto sobre los intereses de las sucursales”). En ese caso, el impuesto no recaería sobre el establecimiento permanente en cuanto tal, sino más bien sobre la empresa a la que se pagan los intereses, y por consiguiente quedaría al margen del párrafo 3 (no obstante, según las circunstancias, otras disposiciones, como las de los arts. 7 y 11, podrían

ser relevantes para determinar si dicho impuesto está autorizado por la Convención; véase la última oración del párr. 4).

D. *Retención en la fuente sobre dividendos, intereses y cánones percibidos por un establecimiento permanente*

62. Los dividendos, intereses o cánones percibidos por un establecimiento permanente se rigen, en virtud de las normas del párrafo [4] de los artículos 10 y 11 y del párrafo [4] del artículo 12, respectivamente, por las disposiciones del artículo 7, y quedan comprendidos, en consecuencia, sin perjuicio de las observaciones hechas en el párrafo 53 *supra* en lo relativo a los dividendos de participaciones de establecimientos permanentes, en los beneficios imponibles de esos establecimientos permanentes.

63. Según los respectivos comentarios a las citadas disposiciones de los artículos 10, 11 y 12 [...], estas dispensan al país fuente de los dividendos, intereses o cánones percibidos por el establecimiento permanente de la obligación de aplicar cualquier limitación prevista en esos artículos, lo que implica —esta es la interpretación generalmente aceptada— que no modifican el derecho del país fuente donde el establecimiento permanente está situado a aplicar plenamente el impuesto de retención.

64. Aunque este enfoque no plantea problemas respecto de las disposiciones del párrafo 3 del artículo 24, en los casos de países en que la retención en la fuente se efectúa sobre todas esas rentas, independientemente de que se paguen a residentes (se autoriza a los establecimientos permanentes, como empresas residentes, a imputar esa retención al impuesto sobre los beneficios debido en virtud del art. 7) o a no residentes (con sujeción a las limitaciones previstas en los arts. 10, 11 y 12), otra cosa sucede cuando la retención se aplica exclusivamente a las rentas pagadas a los no residentes.

65. De hecho, en este último caso la percepción de la retención parece difícilmente conciliable con el principio resultante del párrafo 3, según el cual los establecimientos permanentes deben ser tratados, para el gravamen de las rentas procedentes de su actividad o normalmente relacionadas con ella —como se reconoce para los dividendos, intereses y cánones comprendidos en el párrafo 4 de los artículos 10 y 11 y en el párrafo [4] del artículo 12—, como empresas residentes, y por consiguiente deben ser sometidos exclusivamente al impuesto sobre los beneficios en relación con esas rentas.

66. En todo caso, corresponde a los Estados contratantes que tengan esta dificultad resolverla en sus negociaciones bilaterales, considerando sus circunstancias particulares.

E. *Descuento de impuestos extranjeros*

67. En un contexto análogo, cuando las rentas de fuente extranjera son percibidas por un establecimiento permanente e integradas en sus beneficios imponibles, se podrá conceder a tal establecimiento, en virtud del mismo principio, el descuento de los impuestos extranjeros soportados por esas rentas cuando la legislación interna conceda ese descuento a las empresas residentes.

68. Si en el Estado contratante (A) en el que esté situado un establecimiento permanente de una empresa del otro Estado contratante (B) el descuento de los impuestos exigidos en un tercer Estado (C) solo puede efectuarse en virtud de un convenio, se plantea la cuestión más general de la extensión a los establecimientos permanentes de los beneficios de las cláusulas de descuento incluidas en los convenios concertados con terceros Estados [...]. Si bien el establecimiento permanente no es propiamente una persona, y por consiguiente no tiene derecho a los beneficios de esos convenios fiscales, esta cuestión está vinculada con los impuestos percibidos del establecimiento permanente, y se examina a continuación en el caso concreto de los dividendos e intereses.

F. *Extensión a los establecimientos permanentes de los beneficios de los convenios sobre la doble tributación concertados con terceros Estados*

69. Cuando el establecimiento permanente en un Estado contratante de una empresa residente de otro Estado contratante recibe dividendos [...], intereses o cánones de un tercer Estado, se plantea la cuestión de si el Estado contratante en que esté situado el establecimiento permanente debe otorgar un descuento —y en qué medida— por el impuesto que no se pueda recuperar del tercer Estado.

70. Hay acuerdo en que en estas situaciones se plantea un caso de doble tributación y que debe encontrarse un método de desgravación. La mayoría de los países miembros puede conceder un descuento impositivo en estos casos con arreglo a su propio derecho o al amparo del párrafo 3. Los Estados que no puedan otorgar un descuento impositivo de esa manera o que deseen aclarar la situación acaso quieran suplementar la disposición en sus acuerdos fiscales con el Estado contratante del cual sea residente la empresa mediante un texto que autorice al Estado en el que esté situado el establecimiento permanente a otorgar un descuento por la responsabilidad tributaria en el Estado en el cual se origina la renta por una cuantía que no ha de ser superior a la cuantía que las empresas residentes en el Estado contratante en el que esté situado el establecimiento permanente

puedan reclamar al amparo de la convención del Estado contratante con el tercer Estado. Si el impuesto que no se pueda recuperar al amparo de la convención entre el tercer Estado y el Estado de residencia de la empresa que tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante es de cuantía inferior a la que correspondería de acuerdo con la convención entre el tercer Estado y el Estado contratante en el que esté situado el establecimiento permanente, el descuento solo se otorgará por la menor cuantía de impuesto cobrada en el tercer Estado. Este resultado se obtendría mediante la incorporación del texto siguiente después la primera oración del párrafo 3:

Quando un establecimiento permanente en un Estado contratante de una empresa del otro Estado contratante recibe dividendos, intereses o cánones de un tercer Estado y la participación o el crédito respecto de los cuales se paguen los dividendos, intereses o cánones esté efectivamente vinculado con ese establecimiento permanente, el primer Estado concederá un descuento impositivo por el impuesto pagado en el tercer Estado sobre los dividendos, intereses o cánones, según el caso, mediante la aplicación de la tasa tributaria pactada en la Convención con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital entre el Estado del cual la empresa sea residente y el tercer Estado. Sin embargo, la cuantía del descuento no podrá exceder de la cuantía que una empresa que sea residente del primer Estado pueda reclamar al amparo de la convención sobre la renta y el capital de ese Estado con el tercer Estado. Si la convención prevé también otras categorías de renta que pueden ser gravadas en el Estado en que se originan y a las que debería concederse un descuento (por ejemplo, los cánones, en algunas convenciones), dicha cláusula debería enmendarse para incluir también a estas.

71. Cuando un establecimiento permanente situado en un Estado contratante de una empresa de otro Estado contratante (el Estado de residencia) recibe dividendos, intereses o cánones de un tercer Estado (el país fuente) y, de acuerdo con el procedimiento convenido por el Estado de residencia y el país fuente, el país fuente exige la presentación de un certificado de domicilio para la aplicación del impuesto de retención a la tasa estipulada en la convención entre el país fuente y el Estado de residencia, dicho certificado deberá ser expedido por este último Estado. Aunque el procedimiento puede ser útil cuando el Estado de residencia usa el método de descuento, aparentemente de nada sirve cuando el Estado usa el método de exención, pues la renta del tercer Estado no está sujeta a imposición en el Estado de residencia de la empresa. Por otro lado, el Estado en el que el establecimiento permanente está situado podría beneficiarse de

su intervención en el procedimiento de certificación, pues este procedimiento ha de generar una información útil para la verificación de cuentas. Otra cuestión que se plantea en los casos triangulares es la del uso indebido. Si el Estado contratante del que la empresa es residente exonera del impuesto a los beneficios del establecimiento permanente situado en el otro Estado contratante, se corre el riesgo de que la empresa transfiera bienes como acciones, obligaciones o patentes a establecimientos permanentes situados en Estados que ofrecen un régimen fiscal muy favorable y en ciertas circunstancias podría ocurrir que las rentas resultantes escaparan totalmente a la fiscalidad en los tres Estados. Para impedir esas prácticas, que se pueden considerar abusivas, se puede incluir en la convención entre el Estado del que la empresa sea residente y el tercer Estado (el país fuente) una cláusula con arreglo a la cual una empresa podrá acogerse a los beneficios de la convención únicamente si la renta obtenida por el establecimiento permanente situado en el otro Estado está sujeta a la imposición corriente en el Estado del establecimiento permanente.

72. Además del caso triangular típico que se examina, se plantean otros casos triangulares, en particular cuando el Estado de la empresa es también el Estado del que procede la renta imputable al establecimiento permanente en el otro Estado (véase también el párr. 5 del comentario al art. 21). Los Estados pueden dirimir estos asuntos en sus negociaciones bilaterales.

Párrafo 4

73. Este párrafo tiende a evitar una forma particular de discriminación que se produce en algunos países cuando la deducción de intereses, cánones y otros gastos, permitida sin reservas cuando el beneficiario es un residente, se limita o incluso se prohíbe cuando no es residente. La misma situación puede darse en el ámbito del impuesto sobre el capital en relación con las deudas contraídas con un no residente. Sin embargo, los Estados contratantes, en sus convenios bilaterales, podrán modificar esa disposición para evitar que sea utilizada con fines de evasión fiscal.

74. El párrafo 4 no prohíbe que el país del prestatario aplique su normativa nacional sobre infracapitalización en la medida en que sea compatible con lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 9 o el párrafo 6 del artículo 11. Sin embargo, ese trato se prohíbe en el párrafo 4 si se deriva de normas no compatibles con dichos artículos y que solo se apliquen a acreedores no residentes (con exclusión de los acreedores residentes).

75. Asimismo, el párrafo no prohíbe la adopción de requisitos de información adicionales con respecto a los pagos realizados a no residentes, ya

que esos requisitos tratan de conseguir niveles semejantes de observancia y verificación en el caso de los pagos a residentes y no residentes.

3. Durante el debate del antiguo Grupo de Expertos sobre el párrafo 4, cuando se revisó la Convención modelo de las Naciones Unidas en 1999, se planteó la cuestión de si ese párrafo podía incluirse adecuadamente en un acuerdo fiscal entre países desarrollados y países en desarrollo. Se sugirió que el párrafo no sería aceptable para los países que, para deducir los pagos efectuados en el extranjero por sociedades de propiedad extranjera, imponían como condición que el beneficiario fuese gravado en esos países. Después de un prolongado debate, el Grupo estimó que las circunstancias especiales mencionadas *supra* no debían servir de base para unos artículos del acuerdo que tuviesen una aplicación amplia, sino que en los casos en los que pudieran plantear un problema deberían examinarse en las negociaciones bilaterales.

Párrafo 5

4. Dado que este párrafo reproduce el párrafo 5 del artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE, el Comité considera que son aplicables los siguientes extractos del comentario a que ese párrafo hace la Convención modelo de la OCDE:

76. Este párrafo prohíbe a un Estado contratante tratar de manera menos favorable a una empresa cuyo capital sea total o parcialmente, directa o indirectamente, poseído o controlado por uno o varios residentes del otro Estado contratante. Esta disposición y la discriminación que prohíbe se refieren solo a la imposición de las empresas, y no a la de las personas que posean o controlen el capital de esas empresas. Su objeto, por tanto, es asegurar el mismo trato a los residentes de un mismo Estado y no someter los capitales extranjeros en manos de socios colectivos o accionistas a un régimen idéntico al que se aplique a los capitales nacionales.

77. Dado que el párrafo está relacionado únicamente con la tributación de las empresas residentes y no con la de las personas que poseen o controlan su capital, se deduce que no puede interpretarse en el sentido de que amplíe los beneficios de las normas que tienen en cuenta la relación entre una empresa residente y otras empresas residentes (por ejemplo, las normas que permiten la consolidación, la transferencia de pérdidas o la transferencia libre de impuestos de bienes entre sociedades de propiedad común). Por ejemplo, si la legislación fiscal interna de un Estado autoriza a una sociedad residente a consolidar sus ingresos con los de una sociedad principal residente, el párrafo 5 no puede tener el efecto de obligar al Estado a autorizar esa consolidación entre una sociedad residente y una sociedad principal no residente. Ello obligaría a comparar el trato combi-

nado de una empresa residente y la no residente que posee su capital con el de una empresa residente del mismo Estado y la residente que posee su capital, algo que va claramente más allá de la tributación de la empresa residente únicamente.

78. Asimismo, como el párrafo 5 tiene como objeto garantizar que todas las sociedades residentes reciban el mismo trato, independientemente de quién posea o controle su capital pero no que las distribuciones a los residentes y no residentes sean tratadas de la misma manera (véase el párr. 76 *supra*), se deduce que no es posible considerar que las obligaciones en materia del impuesto de retención que recaen sobre una empresa residente con respecto a los dividendos pagados a accionistas no residentes, pero no con respecto a dividendos pagados a accionistas residentes, sean contrarias al párrafo 5. En ese caso, la diferencia de trato no depende de que el capital de la sociedad sea poseído o controlado por no residentes sino, más bien, de que los dividendos pagados a los no residentes tienen una tributación diferente. Un ejemplo semejante sería el de un Estado que gravara a las sociedades residentes que realicen distribuciones entre sus accionistas, independientemente de que sean o no residentes, pero que, a fin de evitar una aplicación múltiple de ese impuesto, no lo aplicara a las distribuciones realizadas a empresas residentes relacionadas que estén sujetas a impuestos en sus propias distribuciones. El hecho de que esta última exención no se aplique a las distribuciones a sociedades no residentes no debe considerarse como infracción del párrafo 5. En tal caso, lo que determina la diferencia de trato no es que el capital de la sociedad residente sea poseído o controlado por no residentes, sino más bien que realiza distribuciones a las sociedades que en virtud de las disposiciones del acuerdo no pueden estar sujetas al mismo impuesto cuando redistribuyen los dividendos recibidos de esa compañía residente. En este ejemplo, todas las sociedades residentes reciben el mismo trato independientemente de quien posea o controle su capital, y la diferencia de trato se limita a los casos en que las distribuciones se realizan en circunstancias en que podría evitarse el impuesto de distribución.

79. Dado que el párrafo impide la discriminación de una empresa residente teniendo en cuenta solo quién posee o controla su capital, *prima facie* no sería relevante con respecto a las normas que prevén un trato diferente de una empresa teniendo en cuenta si paga intereses a acreedores residentes o no residentes. El párrafo no hace referencia a normas basadas en una relación deudor-acreedor, ya que la diferencia de trato resultante de las normas no está basada en la consideración de si los no residentes poseen o controlan, en totalidad o en parte, directa o indirectamente, el capital de la empresa. Por ejemplo, si, de acuerdo con las

normas internas de un Estado sobre la infracapitalización, una empresa residente no está autorizada a deducir los intereses pagados a una empresa asociada no residente, esa norma no estaría en contradicción con el párrafo 5 aun cuando se aplicara al pago de intereses a un acreedor que tuviera la propiedad y el control del capital de una empresa, siempre que el trato fuera el mismo si el interés se hubiera pagado a una empresa asociada no residente que no tuviera ninguna propiedad ni control del capital del pagador. No obstante, es claro que esa norma de legislación interna estaría en contradicción con el párrafo 4 en la medida en que se aplicaran condiciones diferentes a la deducción de intereses pagados a residentes y no residentes, y por tanto será importante determinar, a los efectos de ese párrafo, si la aplicación de la norma es compatible con las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9 o el párrafo 6 del artículo 11 (véase el párr. 74 *supra*). Esto sería también importante a los efectos del párrafo 5 en el caso de normas sobre infracapitalización que se aplicaran solo a empresas de un Estado contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por no residentes. De hecho, dado que las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9 o del párrafo 6 del artículo 11 forman parte del contexto en el que debe leerse el párrafo 5 (tal como se dispone en el artículo 31 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*), no puede considerarse que los ajustes compatibles con esas disposiciones sean contrarios a los dispuesto en el párrafo 5.

80. En el caso de las investigaciones de precios de transferencia, casi todos los Estados miembros consideran que no habría discriminación en el sentido del artículo cuando se exijan requisitos adicionales de información que sean más estrictos que los requisitos comunes, o incluso cuando se invierta la carga de la prueba.

5. Cuando en 1999 se revisó la Convención modelo de las Naciones Unidas, algunos miembros de países en desarrollo propusieron que las medidas especiales aplicables a las empresas propiedad de extranjeros no se interpretaran como una discriminación prohibida, siempre que se tratase a todas esas empresas del mismo modo; agregaron que aunque ese cambio representaba un notable alejamiento del principio general de gravar a los contribuyentes extranjeros en igualdad de condiciones con los nacionales, los problemas del cumplimiento eficaz de las normas fiscales cuando se trataba de empresas extranjeras y la delicada situación política de esas empresas en los países en desarrollo justificaban tal alejamiento. Por ello propusieron que el párrafo 5 del artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE se modificara como sigue:

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o

varios residentes del otro Estado contratante, no estarán sujetas en el primer Estado a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieran sujetas otras empresas análogas cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por residentes de terceros países.

Luego subrayaron que el cambio que proponían en el párrafo 5 había sido incluido en varios acuerdos fiscales en los que eran partes países desarrollados. Algunos miembros de países desarrollados indicaron que esa propuesta limitaría en la práctica el efecto del artículo sobre no discriminación a la eliminación de la discriminación entre las empresas propiedad de no residentes pero dejaría la puerta abierta a la discriminación contra las empresas propiedad de no residentes como categoría.

6. Varios miembros de países desarrollados hicieron reservas al cambio propuesto y señalaron que consideraban que el artículo sobre no discriminación de la Convención modelo de la OCDE era la piedra angular de este instrumento. Recordaron luego que los antecedentes de ese artículo de la actual Convención de la OCDE se remontaban al siglo XIX, y opinaron que si se modificaba ese principio fundamental se introduciría un cambio significativo en las relaciones fiscales internacionales en general. Además, como el cambio propuesto se debía en parte a problemas de cumplimiento de las normas fiscales cuando se trataba de empresas de propiedad extranjera (principalmente en relación con la fijación de precios de transferencia), sugirieron que esas cuestiones se regularan en otras partes más apropiadas de la Convención modelo; por ejemplo, en el artículo 9 sobre empresas asociadas.

7. Algunos miembros de países en desarrollo indicaron que, aunque reconocían la vital importancia y la necesidad del artículo sobre no discriminación, algunos países quizá desearan modificar ciertos párrafos de ese artículo en sus negociaciones bilaterales. Se sugirió, por ejemplo, que por las dificultades que presentaba la determinación de lo que constituían cantidades razonables en el caso de los pagos de transferencia por concepto de regalías, honorarios de asistencia técnica, gastos de la oficina central, etcétera, un país quizá quisiera denegar las deducciones de esos pagos o calcular la cuantía de la deducción de conformidad con su ley interna, cuando esos pagos fueran hechos por una empresa situada en su territorio a una sociedad extranjera controladora, bien fuese esta última residente del otro Estado contratante o residente de un tercer país. Otro ejemplo que se citó hacía referencia a un país que concediera privilegios fiscales con vistas a alcanzar ciertos objetivos nacionales y que quizá quisiera condicionar la concesión de esas preferencias fiscales a la existencia de un porcentaje determinado de propiedad nacional en la empresa de que se tratase. El Grupo reconoció que situaciones especiales como las mencionadas a título de ejemplo deberían resolverse en negociaciones bilaterales.

Párrafo 6

8. Dado que este párrafo reproduce el párrafo 6 del artículo 24 de la Convención modelo de la OCDE, el Comité considera que es aplicable el siguiente comentario a dicho párrafo de la Convención modelo de la OCDE:

81. Este párrafo declara que el campo de aplicación del artículo no queda limitado por las disposiciones del artículo 2. Por consiguiente, el artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza y denominación, exigidos por el Estado, sus subdivisiones políticas o administraciones locales, o en su nombre.

Artículo 25

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. Para el artículo 25 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se ofrecen dos variantes. La variante A reproduce el artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE, con la adición de una segunda oración en el párrafo 4, pero excluye el arbitraje en la forma prevista en el párrafo 5 de la Convención modelo de la OCDE. La variante B reproduce el artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE, con la adición de una segunda oración en el párrafo 4, e incluye el arbitraje obligatorio en la forma prevista en el párrafo 5 de la Convención modelo de la OCDE pero con cuatro diferencias. En primer lugar, el párrafo 5 estipula que el arbitraje puede iniciarse si las autoridades competentes no pueden llegar a un acuerdo sobre un caso antes de transcurridos tres años desde su presentación, en vez de dos años, como se preveía en la Convención modelo de la OCDE. En segundo lugar, mientras que la Convención modelo de la OCDE estipula que el arbitraje debe ser solicitado por la persona que inició el caso, el párrafo 5 dispone que el arbitraje debe ser solicitado por la autoridad competente de uno de los Estados contratantes (lo que significa que un caso no se someterá a arbitraje si las autoridades competentes de ambos Estados contratantes consideran que el caso no se presta a arbitraje y ninguno de ellos presenta una solicitud). En tercer lugar, el párrafo 5, a diferencia de la cláusula correspondiente de la Convención modelo de la OCDE, autoriza a las autoridades competentes a ignorar la decisión de arbitraje si acuerdan hacerlo antes de transcurridos seis meses después de que se les haya comunicado la decisión. Por último, como la variante A no prevé el arbitraje, no hay ninguna necesidad de una nota a pie de página semejante a la incluida en la Convención modelo de la OCDE, en la que se menciona que por diversas razones algunos países quizá deseen no incluir la disposición sobre el arbitraje en un acuerdo fiscal.

2. El procedimiento de acuerdo mutuo tiene por objeto no solo proporcionar un medio de resolver las cuestiones relativas a la interpretación y la aplicación de la Convención, sino también ofrecer: *a)* un foro en el que los residentes de los Estados interesados puedan reclamar contra las medidas que no sean conforme con la Convención, y *b)* un mecanismo para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención. Debe quedar claro que el procedimiento de acuerdo mutuo se aplica en relación con todos los artículos de la Convención, y en particular el artículo 7 sobre beneficios de las empresas, el artículo 9 sobre empresas asociadas, el artículo 10 sobre los dividendos, el artículo 11 sobre intereses, el artículo 12 sobre cánones o regalías y el artículo 23 sobre métodos para eliminar la doble tributación. Aun cuando un convenio bilateral no contenga el párrafo 2 del artículo 9, la inclusión del párrafo 1 del artículo 9 vale para indicar que la intención de los Estados contratantes era que la Convención abarcara la cuestión de la doble tributación económica. En consecuencia, muchos países miembros consideran que, en ausencia de normas semejantes a las del párrafo 2 del artículo 9, la doble tributación económica que se deriva de ajustes a los beneficios en razón de la fijación de precios de transferencia entra en el ámbito del procedimiento de acuerdo mutuo establecido en el artículo 25 (véase el párr. 9 *infra*, en el que se cita el párr. 11 del comentario de la OCDE sobre el art. 25). No obstante, algunos países consideran que, en ausencia de normas semejantes a las del párrafo 2 del artículo 9, la doble tributación económica resultante de los ajustes en la fijación de precios de transferencia no cae dentro del ámbito del procedimiento de acuerdo mutuo previsto en los párrafos 1 y 2 del artículo 25. Los Estados contratantes que no incluyen el párrafo 2 del artículo 9 en un convenio deberían, pues, aclarar durante las negociaciones las consecuencias de la ausencia del párrafo 2 en cuanto al alcance del procedimiento de acuerdo mutuo. El artículo 9 de la Convención modelo de las Naciones Unidas contiene un párrafo 3 en el que se estipula que las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán cuando, por lo que respecta al ajuste de los beneficios en virtud del párrafo 1, una empresa haya sido sancionada por fraude, negligencia o incumplimiento doloso. Cuando se cumplen las condiciones previstas en el párrafo 3, un Estado contratante no está obligado a realizar el ajuste correspondiente en virtud del párrafo 2 y el contribuyente no puede iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo en virtud del párrafo 1 del artículo 25 para solicitar el ajuste correspondiente. En cambio, el contribuyente puede iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo cuando considere que no se cumplen todas las condiciones previstas en el párrafo 3 o que el ajuste de los beneficios no está en conformidad con el párrafo 1.

3. La decisión de incorporar en un convenio bilateral un procedimiento de acuerdo mutuo sin arbitraje obligatorio, como en la alternativa A, o con arbitraje obligatorio, como en la alternativa B, depende de las consideraciones

normativas y administrativas de cada Estado contratante y sus experiencias en materia de procedimientos de acuerdo mutuo. Los países deben analizar por adelantado las ventajas y desventajas del arbitraje obligatorio o voluntario (véase el párr. 14 *infra*) y evaluar si el arbitraje es o no adecuado para ellos. Los países con experiencia limitada en procedimientos de acuerdo mutuo podrían tener dificultades para determinar las consecuencias de incorporar el arbitraje en un procedimiento de acuerdo mutuo, y podrían decidir simplemente rechazar el arbitraje en ese momento. No obstante, podrían incluir también el arbitraje pero aplazar su entrada en vigor hasta que cada país haya notificado al otro que la disposición debe entrar en vigor. Esos países podrían decidir también que, a pesar de su falta de experiencia, tienen interés en incorporar el arbitraje en un procedimiento de acuerdo mutuo a fin de garantizar a los contribuyentes que un caso presentado en el marco del párrafo 1 del artículo 25 se solucionará mediante acuerdo mutuo a no ser que un contribuyente rechace ese procedimiento.

4. Los miembros del Comité partidarios de la variante A formularon sobre todo las siguientes consideraciones y argumentos:

- Solo un pequeño número de casos se presenta al procedimiento de acuerdo mutuo de conformidad con los párrafos 1 y 2 del artículo 25 y muy pocos de ellos siguen pendientes;
- Los recursos jurídicos internos pueden resolver los pocos casos que las autoridades competentes no pueden solucionar mediante el procedimiento de acuerdo mutuo;
- Debido a la falta de personal especializado en muchos países en desarrollo con procedimientos de acuerdo mutuo, el arbitraje sería poco equitativo para esos países cuando se plantea un conflicto con países más experimentados;
- Los intereses de los países, que son fundamentales para su política pública, difícilmente podrían salvaguardarse con árbitros privados en cuestiones fiscales; no se puede dar por sentado que los árbitros puedan compensar la falta de personal especializado que existe en muchos países en desarrollo;
- Parece difícil garantizar la neutralidad e independencia de los posibles árbitros;
- Es muy difícil encontrar árbitros experimentados;
- El arbitraje obligatorio es costoso y, por lo tanto, no es el más indicado para los países en desarrollo y países en transición;
- No responde al interés de un Estado limitar su soberanía en cuestiones fiscales mediante el arbitraje obligatorio.

5. Los miembros del Comité partidarios de la variante B formularon sobre todo las siguientes consideraciones y argumentos:

- A pesar de que solo sigue pendiente un pequeño número de casos, cada uno de ellos representa la imposibilidad de solucionar una situación en que una autoridad competente considera que hay una tributación no conforme a la Convención y puede haber una doble tributación significativa;
- El arbitraje ofrece mayor certeza a los contribuyentes de que sus casos pueden resolverse mediante el procedimiento de acuerdo mutuo y contribuye a las inversiones transfronterizas;
- Los recursos internos quizá no resuelvan adecuadamente y con rapidez los conflictos referentes a la aplicación de convenios bilaterales (riesgos de decisiones judiciales contradictorias en ambos países y de interpretación unilateral de la Convención basada en la legislación interna);
- La obligación de someter a arbitraje los casos no resueltos tras un determinado período de tiempo puede facilitar los esfuerzos de las autoridades competentes por llegar a un acuerdo en ese plazo;
- De acuerdo con la experiencia acumulada en el marco del Convenio de arbitraje de la Unión Europea, el recurso efectivo al arbitraje obligatorio sería más bien infrecuente y los costos relacionados con ese mecanismo serían bajos; además, ya que el arbitraje ofrece más certeza a los contribuyentes, reduce el número de las costosas apelaciones “cautelares” y de los inciertos procedimientos internos;
- Los árbitros deben llegar a una decisión bien fundada e imparcial; por consiguiente, pueden adaptarse a los niveles de competencia de los países y superar la posible falta de experiencia de algunos de ellos;
- Existen árbitros capacitados e imparciales de diversas procedencias (funcionarios públicos, jueces, académicos y profesionales) y de varias regiones (también de países en desarrollo);
- Redunda en beneficio de un Estado limitar su soberanía en las cuestiones fiscales mediante el arbitraje obligatorio.

6. En algunos países, impedimentos constitucionales o jurídicos pueden limitar la capacidad de las autoridades competentes para encontrar una solución mediante el procedimiento de acuerdo mutuo. Los encargados de negociar los acuerdos deberían examinar los impedimentos de ese tipo de que tengan conocimiento. No obstante, en la variante A la presencia de esos impedimentos no daría lugar a una modificación del artículo que limitara su alcance (sobre todo si en el futuro se eliminan esos impedimentos): el requisito de que las autorida-

des competentes deban “procurar” resolver el caso no implica la obligación de llegar a una solución y reconoce que algunos factores pueden limitar la capacidad de una autoridad competente para llegar a un acuerdo mutuo o de hallar una solución. En cambio, en la alternativa B, los negociadores deben velar por que el alcance del párrafo 5 (que establece el arbitraje obligatorio) se limite a tener en cuenta esas restricciones, para evitar los casos en que una decisión de arbitraje vinculante no pueda ponerse en práctica debido a esos impedimentos.

7. No obstante, en la variante B, el alcance del párrafo 5 se ha limitado ya a fin de tener en cuenta algunos posibles impedimentos constitucionales o jurídicos. En algunos Estados, en los que uno de sus tribunales ha tomado una decisión sobre cuestiones sometidas al procedimiento de acuerdo mutuo, la legislación interna no permite un acuerdo mutuo sobre esas mismas cuestiones. Para tener en cuenta esa situación, el párrafo 5 especifica que las cuestiones pendientes no se someterán a arbitraje si un tribunal de uno de los dos Estados ha tomado ya una decisión al respecto. Los Estados que tienen la posibilidad, en casos concretos, de ignorar las decisiones arbitrales pueden suprimir esa oración. Asimismo, la legislación interna de muchos Estados estipula que no se puede privar a nadie de los recursos jurídicos disponibles en virtud de la legislación interna. Por ello, de conformidad con el párrafo 5, el proceso de arbitraje se aplica con independencia de los recursos previstos en la legislación interna de los Estados contratantes y las personas directamente afectadas por el caso tienen la posibilidad de rechazar el acuerdo mutuo que aplica la decisión de arbitraje y utilizar los recursos internos disponibles.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 25

Párrafos 1 y 2 del artículo 25 (variantes A y B)

8. Estos párrafos reproducen todo el texto de los párrafos 1 y 2 del artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE. Sin embargo, por lo que se refiere a la última oración del párrafo 1, algunos miembros del Comité observaron que, en las negociaciones bilaterales, los Estados quizá deseen aprobar un plazo diferente para la presentación del caso a la autoridad competente de un Estado contratante.

9. El Comité considera que la parte siguiente del comentario al artículo 25, párrafos 1 y 2, de la Convención modelo de la OCDE es aplicable a los párrafos correspondientes de ambas variantes A y B del artículo 25 (las observaciones adicionales entre corchetes, que no forman parte del comentario sobre la Convención modelo de la OCDE, se han introducido a fin de poner de manifiesto las diferencias entre las disposiciones de la Convención modelo de la OCDE y las de esta Convención modelo):

7. Las reglas establecidas en los párrafos 1 y 2 prevén la eliminación, en un caso particular, de la tributación no conforme con la Convención. Como es sabido, los contribuyentes tienen en tal caso la posibilidad de interponer recurso ante la jurisdicción fiscal, inmediatamente o una vez denegada su reclamación por las autoridades fiscales. Cuando la tributación no conforme con la Convención resulte de una aplicación incorrecta de esta en los dos Estados, los contribuyentes deberán litigar en cada Estado, con todos los inconvenientes e incertidumbres que entraña tal situación. Por esa razón el párrafo 1 faculta a los contribuyentes interesados, sin perjuicio de su derecho a interponer los recursos legales ordinarios, a utilizar un procedimiento denominado de acuerdo mutuo, porque en su segunda fase trata de resolver el litigio mediante acuerdo entre las autoridades competentes; la primera fase del procedimiento se desarrolla únicamente en el Estado de residencia (salvo en el caso de que el procedimiento para la aplicación del párr. 1 del art. 24 lo inicie el contribuyente en el Estado del que sea nacional) desde la interposición de la reclamación hasta su resolución por la autoridad competente.

8. En todo caso, este procedimiento es evidentemente un procedimiento especial no perteneciente al derecho interno. Ello determina que solo pueda iniciarse en los casos previstos en el párrafo 1, es decir, en los supuestos en que se haya exigido o vaya a exigirse un gravamen en contra de las disposiciones de la Convención. Así, cuando la tributación se haya establecido a la vez en contra de la Convención y del derecho interno, el procedimiento de acuerdo mutuo no se justifica más que en la medida en que la Convención resulte afectada, a menos que exista un vínculo entre las normas de la Convención y las de derecho interno aplicadas incorrectamente.

9. En la práctica, el procedimiento se aplica en los casos —con mucho los más numerosos— en que la medida adoptada entrañe una doble tributación, que precisamente la Convención pretende evitar. Entre los más comunes estarían:

- Las cuestiones referentes a la atribución a un establecimiento permanente, en aplicación del párrafo 2 del artículo 7;
- La tributación en el Estado del deudor, en el caso de que existan relaciones especiales entre el deudor y el propietario-beneficiario, de la parte sobrante de intereses y cánones, en aplicación de las disposiciones del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo [6 del artículo 12 de la Convención modelo de las Naciones Unidas];
- Los casos de aplicación de la legislación relativa a la infracapitalización cuando el Estado de la sociedad deudora ha considerado los intereses como dividendos, en la medida en que ese trato se base en cláusulas de una convención que correspondan, por ejemplo, al artículo 9 o al párrafo 6 del artículo 11;

- Los casos en que la falta de información sobre la situación real del contribuyente determine una aplicación incorrecta de la Convención especialmente en lo que se refiere a la determinación de la residencia (párr. 2 del art. 4), la existencia de un establecimiento permanente (art. 5) o el carácter temporal de los servicios prestados por un empleado (párr. 2 del art. 15).

10. El artículo 25 establece también un régimen para que las autoridades competentes puedan celebrar consultas a fin de resolver, en el contexto de los problemas de fijación de precios de transferencia, no solo los problemas de doble tributación jurídica sino también los de doble tributación económica, y en particular los derivados de la inclusión de los beneficios de empresas asociadas en virtud del párrafo 1 del artículo 9; los ajustes correlativos que se han de hacer por imperio del párrafo 2 del mismo artículo quedan, pues, incluidos en el procedimiento de acuerdo mutuo, para determinar tanto si están bien fundados como su cuantía.

11. En verdad ello estará implícito en el texto del párrafo 2 del artículo 9 cuando la convención bilateral de que se trate contenga una cláusula de ese tipo. Cuando la convención bilateral no contenga normas similares a las del párrafo 2 del artículo 9 (como suele ocurrir cuando se trata de acuerdos suscritos antes de 1977), el mero hecho de que los Estados contratantes hayan insertado en la convención el artículo 9, limitado al texto del párrafo 1 —que por lo común solo confirma en forma general normas similares estatuidas en la legislación nacional—, indica que hubo intención de que la convención abarcara la cuestión de la doble tributación económica. En consecuencia, muchos países miembros consideran que la doble tributación económica que se deriva de ajustes a los beneficios en razón de la fijación de precios de transferencia no está en consonancia, al menos, con el espíritu de la Convención y cae dentro del ámbito del procedimiento de acuerdo mutuo establecido en el artículo 25.

12. Si bien el procedimiento de acuerdo mutuo puede contribuir a resolver las cuestiones planteadas acerca de los ajustes mencionados en el párrafo 2 del artículo 9, cabe deducir que, incluso en ausencia de dicha cláusula los Estados deberían tratar de evitar la doble tributación, en particular introduciendo los correspondientes ajustes en casos semejantes al contemplado en el párrafo 2. Puede haber alguna diferencia de opinión, pero por ello mismo los Estados considerarán en general que un procedimiento de acuerdo mutuo promovido por un contribuyente y basado en la doble tributación económica es contrario al artículo 9 por incluir cuestiones acerca de si debería haberse introducido un ajuste correspondiente, incluso en ausencia de una cláusula semejante al párrafo 2 del

artículo 9. Los Estados que no comparten esa opinión, sin embargo, encuentran en la práctica la forma de mitigar la doble tributación económica en la mayoría de los casos que involucran a sociedades de buena fe que se acogen a las disposiciones de su derecho nacional.

13. El procedimiento de acuerdo mutuo es también aplicable en ausencia de una doble tributación contraria a la Convención cuando el gravamen controvertido se oponga directamente a alguna regla de la Convención. Así ocurre cuando un Estado grave una renta determinada y la Convención, en relación con esa renta, atribuya al otro Estado un derecho exclusivo de tributación, aun en el supuesto de que este no pueda ejercerlo a causa de una laguna en su legislación interna. Otro caso se refiere a las personas que siendo nacionales de un Estado contratante pero residentes del otro estén sometidas en este último Estado a un trato fiscal discriminatorio según las disposiciones del párrafo 1 del artículo 24.

14. Debe observarse que el procedimiento de acuerdo mutuo, a diferencia del procedimiento de recurso del derecho interno, puede ser iniciado por un contribuyente sin esperar a que la tributación que considera “no conforme con la Convención” haya sido liquidada o se le haya notificado. Para que pueda iniciar ese procedimiento es preciso y basta con que considere que las “medidas adoptadas por uno o ambos Estados” supondrán una tributación y que esa tributación constituye un riesgo no solo posible, sino probable. Esas medidas comprenden todos los actos o decisiones de índole legislativa o reglamentaria, de carácter general o particular, que tengan como consecuencia directa y necesaria la exigencia de un gravamen a cargo del recurrente, contrario a las disposiciones de la Convención. Así, por ejemplo, si un cambio en la legislación fiscal del Estado contratante diera lugar a que una persona percibiera un tipo determinado de ingreso sujeto a una tributación no conforme con la Convención, esa persona podría iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo en el momento en que se enmendara la ley y ella hubiera obtenido el ingreso pertinente o resultara probable que lo obtuviera. Otros ejemplos serían la presentación de una declaración en un sistema de autoliquidación o el examen activo de la situación de un contribuyente concreto en el curso de una auditoría, en la medida en que uno u otro acto genere la probabilidad de una tributación no conforme con la Convención (por ejemplo, cuando la autoliquidación que el contribuyente deba realizar en virtud de la legislación interna de un Estado contratante diera lugar, si fuera propuesta por ese Estado como evaluación en un régimen distinto de la autoliquidación, a la probabilidad de una tributación no conforme con la Convención, o cuando circunstancias como la situación publicada de un Estado contratante o su práctica

en materia de auditoría generara una probabilidad significativa de que el examen activo de una situación específica como la del contribuyente diera lugar a propuestas de evaluación que generen la probabilidad de tributación no conforme con la Convención). Otro ejemplo podría ser un caso en que la legislación sobre el precio de transferencia de un Estado contratante obligue a un contribuyente a declarar un ingreso imponible mayor del que resultaría de los precios efectivos utilizados por el contribuyente en sus transacciones con una parte vinculada, a fin de cumplir el principio de la independencia, y cuando existan dudas serias de si la parte vinculada del contribuyente podrá obtener un ajuste correspondiente en el otro Estado contratante en ausencia de un procedimiento de acuerdo mutuo. Como se indica en las palabras iniciales del párrafo 1, el que las acciones de uno o ambos Estados contratantes den lugar o no a una tributación no conforme con la Convención debe determinarse desde la perspectiva del contribuyente. Si bien la convicción de este de que se producirá ese tipo de tributación debe ser razonable y estar basada en hechos que puedan comprobarse, las autoridades tributarias no deben negarse a considerar una solicitud en virtud del párrafo 1 simplemente porque consideren que no se ha comprobado (por ejemplo, de acuerdo con las normas de la legislación internas sobre el criterio de prueba “a juzgar por las probabilidades”) que se producirá esa tributación.

15. Dado que los primeros pasos en un procedimiento de acuerdo mutuo deben ponerse en marcha en una fase muy temprana teniendo como base únicamente la mera probabilidad de tributación no conforme con la Convención, la iniciación del procedimiento de esta manera no se consideraría como presentación del caso ante la autoridad competente a los efectos de determinar el inicio del plazo [de tres años] a que se hace referencia en el párrafo 5 de [la variante B de este artículo; véase el párr. 8 del anexo de este comentario].

16. Para que las reclamaciones formuladas en virtud del párrafo 1 sean admisibles deben reunir un doble requisito, expresamente señalado en el párrafo: deben presentarse, en principio, a la autoridad competente del Estado de residencia del contribuyente (salvo en el caso en que el procedimiento lo inicie el contribuyente en el Estado del que sea nacional, en aplicación del párr. 1 del art. 24) y dentro de un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que tenga por consecuencia una tributación no conforme con la Convención. La Convención no establece reglas especiales en cuanto a la forma de las reclamaciones. Las autoridades competentes pueden prescribir los procedimientos especiales que juzguen apropiados [los párrs. 22 y ss. *infra*, bajo el epígrafe “Cooperación necesaria de la persona que formula la solicitud” contienen varias

sugerencias acerca de esos procedimientos especiales]. Si esos procedimientos no se han especificado, las reclamaciones podrán presentarse de la misma manera que las de carácter fiscal ante las autoridades del Estado de que se trate.

17. La obligación del contribuyente de dirigirse a la autoridad competente del Estado del que sea residente (salvo cuando el procedimiento lo inicie el contribuyente en el Estado del que sea nacional, en aplicación del párr. 1 del art. 24) es de aplicación general, con independencia de que la tributación en litigio se haya exigido en este o en el otro Estado y de que haya producido o no una doble tributación. Sin embargo, si con posterioridad a la medida o tributación impugnadas el contribuyente traslada su residencia al otro Estado contratante, deberá dirigir su reclamación a la autoridad competente del Estado del que era residente durante el año correspondiente a la tributación que fue o iba a ser exigida.

18. Sin embargo, en el caso ya indicado de que una persona, nacional de un Estado pero residente del otro, considere que ha sido objeto en este último Estado de medidas o gravámenes discriminatorios según el párrafo 1 del artículo 24, parece más indicado, por razones evidentes y como excepción a la regla general enunciada *supra*, que presente su reclamación ante la autoridad competente del Estado contratante del que sea nacional. Por último, es a la misma autoridad competente a la que debe presentar la reclamación una persona que, sin ser residente de un Estado contratante, sea nacional de un Estado contratante y cuyo caso quede comprendido en el párrafo 1 del artículo 24.

19. Por otro lado, los Estados contratantes que lo estimen preferible podrán conceder a los contribuyentes la opción de presentar sus reclamaciones a la autoridad competente de uno u otro Estado. En ese caso el párrafo 1 debería modificarse así:

1. Cuando una persona considere que se halla o se hallará sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención como consecuencia de medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes, podrá, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente de cualquiera de los dos Estados. El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de la Convención.

20. El plazo de tres años establecido en la segunda oración del párrafo 1 para la presentación de las reclamaciones trata de proteger a las administraciones contra las reclamaciones tardías. Ese plazo debe considerarse

como mínimo, de suerte que los Estados contratantes pueden estipular en sus convenios bilaterales un plazo más largo en favor de los contribuyentes, por ejemplo, por analogía especialmente con los plazos previstos en sus respectivas reglamentaciones internas en materia de convenios fiscales. Esos Estados pueden omitir la segunda oración del párrafo 1 si consideran que sus respectivos reglamentos internos son aplicables de pleno derecho a esas reclamaciones y tienen consecuencias más favorables para los contribuyentes interesados, ya sea porque establecen plazos más amplios o porque no fijan plazo alguno para presentar las reclamaciones.

21. La disposición que fija el cómputo del plazo de tres años a partir del día de la “primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención” debe interpretarse de la manera más favorable para el contribuyente. Así, incluso en la hipótesis de que esa tributación deba exigirse directamente en ejecución de una decisión o medida administrativas de aplicación general, solo a partir de la notificación de la medida individual que determine el gravamen concreto se empieza a contar el plazo, es decir, en la interpretación más favorable, desde el acto de tributación propiamente dicho, materializado por la notificación de una liquidación, una demanda oficial u otro medio cualquiera de recaudación o exigencia del impuesto. Dado que el contribuyente tiene derecho a presentar un caso desde el momento mismo en que considere que la tributación dará lugar a impuestos no conformes con las disposiciones de la Convención, si bien el plazo de tres años comienza solo cuando se ha hecho realidad ese resultado, habrá casos en los que el contribuyente tendrá derecho a iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo antes de que comience el plazo de tres años (véanse los ejemplos de esa situación presentados en el párrafo 14 *supra*).

22. En la mayoría de los casos se podrá determinar claramente qué es lo que constituye la notificación de liquidación pertinente, la demanda oficial u otro instrumento de recaudación o exigencia del impuesto, y normalmente hay leyes internas que regulan cuándo se considera como “efectuada” esa notificación. Dichas leyes internas suelen tener en cuenta el momento en que se envía la notificación (fecha de envío), un número específico de días después del envío, el momento en que sería de prever que llegara a la dirección a la que se envía (que constituyen en ambos casos los momentos de la supuesta recepción física), o el momento en que se recibe de hecho físicamente (momento de la recepción física efectiva). Cuando no existen esas normas, normalmente se tomará como momento de notificación el momento de la recepción física efectiva o, cuando no

esté suficientemente comprobada, el momento en que sería de prever que la notificación llegara normalmente a la dirección pertinente, teniendo en cuenta que esa disposición debería interpretarse de la forma más favorable al contribuyente.

23. En los casos de autoliquidación habrá normalmente una notificación relativa a esa liquidación (como una notificación de responsabilidad o denegación o ajuste de una solicitud de reembolso) y generalmente el punto de partida para que comience el período de tres años será el momento de la notificación, más que el momento en que el contribuyente presenta la declaración autoevaluada. No obstante, puede haber casos en los que no haya ninguna notificación de responsabilidad o semejante. En tales casos, el momento pertinente de “notificación” sería el momento en el que se consideraría que, en el curso normal de los acontecimientos, el contribuyente ha tenido conocimiento de la tributación que es de hecho contraria a la Convención. Así podría ocurrir, por ejemplo, cuando la información que registra la transferencia de fondos se pone por primera vez a disposición de un contribuyente, como en el balance o estado de cuentas de un banco. El momento comienza a contar independientemente de que, a esas alturas, el contribuyente considere o no de hecho la tributación como contraria a la Convención, siempre que una persona razonablemente prudente en la situación del contribuyente habría podido llegar, a esas alturas, a la conclusión de que la tributación no era conforme con la Convención. En tales casos, basta con la notificación del hecho de la tributación al contribuyente. No obstante, cuando solo la combinación de la autoliquidación con alguna otra circunstancia daría lugar a que una persona razonablemente prudente en la situación del contribuyente llegara a la conclusión de que la tributación era contraria a la Convención (como una decisión judicial que determinara que el establecimiento de un impuesto en un caso semejante al del contribuyente sería contrario a las disposiciones de la Convención), el tiempo comienza a contar únicamente cuando se hace realidad esta última circunstancia.

24. Si el impuesto ha sido retenido en la fuente, el plazo comienza a correr a partir del pago de la renta; sin embargo, si el contribuyente prueba que no tuvo conocimiento de esa retención hasta una fecha posterior, el plazo empieza a contarse desde esta última fecha. Cuando la tributación no conforme con la Convención resulte del efecto combinado de decisiones o medidas tomadas en los dos Estados contratantes, el plazo comenzará a contar solo desde la primera notificación de la decisión o medida más reciente. Ello significa que, cuando, por ejemplo, un Estado contratante establece un impuesto que no está en conformidad con la Convención pero el otro Estado prevé una desgravación de dicho impuesto de

conformidad con el artículo 23 A o con el artículo 23 B para que no haya doble tributación, en la práctica un contribuyente no iniciará normalmente el procedimiento de acuerdo mutuo en relación con la acción del primer Estado. En cambio, si el otro Estado notifica posteriormente al contribuyente que se deniega la desgravación, lo que significa que habría doble tributación, comienza un nuevo plazo a partir de esa notificación, ya que las acciones combinadas de ambos Estados dan lugar a que el contribuyente se haya sometido a doble tributación, en contra de lo dispuesto en la Convención. En algunos casos, sobre todo en casos de este tipo, existe la posibilidad de que los registros mantenidos por las autoridades tributarias se hayan destruido sistemáticamente antes de que termine el plazo, de conformidad con la práctica normal de uno o de los dos Estados. Las obligaciones de la Convención no impiden dicha destrucción, ni requieren que una autoridad competente acepte los argumentos del contribuyente sin pruebas, pero en tales casos debería ofrecerse al contribuyente la oportunidad de corregir la deficiencia probatoria, mientras continúa el procedimiento de acuerdo mutuo, en la medida que lo permita la legislación interna. En algunos casos, el otro Estado contratante puede presentar pruebas suficientes, de conformidad con el artículo 26 de la Convención modelo. Naturalmente, es preferible que esos registros sean mantenidos por las autoridades tributarias durante todo el tiempo en que un contribuyente pueda tratar de iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo en relación con una cuestión determinada.

25. El plazo de tres años sigue contando durante los procedimientos (incluso administrativos) de la legislación interna (por ejemplo, un proceso de apelación interna). Ello podría crear dificultades, pues podría obligar de hecho al contribuyente a elegir entre la legislación interna y el procedimiento de acuerdo mutuo. Algunos contribuyentes pueden recurrir únicamente al procedimiento de acuerdo mutuo, pero muchos tratarán de superar esas dificultades iniciando un procedimiento de acuerdo mutuo al mismo tiempo que inician una acción basada en la legislación interna, aun cuando el proceso de la legislación interna no se promueva inicialmente de forma activa. El resultado podría ser una aplicación ineficiente de los recursos del procedimiento de acuerdo mutuo. Cuando la legislación interna lo permite, algunos Estados quizá deseen abordar específicamente esta cuestión permitiendo la suspensión del plazo de tres años (o más largo) durante los procedimientos de la legislación interna. Dos planteamientos, los dos compatibles con el artículo 25, son, por un lado, exigir al contribuyente que inicie el procedimiento de acuerdo mutuo, sin ninguna suspensión durante los procedimientos internos, pero de manera que las autoridades competentes no inicien conversaciones en serio hasta que se determine finalmente la acción basada en la legislación

interna, o, por el otro lado, haciendo que las autoridades competentes inicien conversaciones, pero sin que lleguen a un acuerdo definitivo a no ser que y hasta el momento en que el contribuyente acuerde retirar las medidas basadas en la legislación interna. Esta segunda posibilidad se examina en el párrafo 42 del presente comentario. En uno y otro caso, el contribuyente debe ser consciente de que se está adoptando el planteamiento pertinente. Independientemente de que un contribuyente considere o no que es necesario formular una apelación “cautelar” en virtud de la legislación interna (debido, por ejemplo, a los requisitos internos para emprender acciones basadas en la legislación interna), el planteamiento preferido para todas las partes suele ser que el procedimiento de acuerdo mutuo debe ser el punto de partida inicial para resolver los problemas del contribuyente, y para hacerlo de forma bilateral.

26. Algunos Estados pueden denegar al contribuyente la capacidad de iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo en virtud del párrafo 1 del artículo 25 en los casos en que las transacciones a que hace referencia la solicitud se consideran abusivas. Esta cuestión está estrechamente relacionada con la del “uso indebido de la Convención” que se examina [en el párr. 8 y en los párrafos siguientes del comentario al art. 1 de la Convención modelo de las Naciones Unidas]. Sin embargo, en ausencia de una disposición especial, no hay una norma general que impida que las supuestas situaciones abusivas se sometan al procedimiento de acuerdo mutuo. El mero hecho de que una tributación se haga en el marco de una disposición sobre evitación de impuestos contenida en la legislación interna no debe ser motivo para denegar el acceso al acuerdo mutuo. No obstante, cuando existen infracciones graves de la legislación interna que dan lugar a sanciones considerables, algunos Estados quizá deseen denegar el acceso al procedimiento de acuerdo mutuo. Las circunstancias en que un Estado denegaría el acceso a dicho procedimiento deberían quedar claras en el convenio⁴⁸.

27. Algunos Estados consideran que ciertas cuestiones no pueden resolverse por el procedimiento de acuerdo mutuo en general, o al menos mediante un procedimiento de acuerdo mutuo iniciado por el contribuyente, debido a decisiones o disposiciones constitucionales o de otras leyes internas. Un ejemplo sería el caso en que la concesión de una desgravación al contribuyente sería contraria a una decisión judicial definitiva que la autoridad tributaria debe respetar en virtud de la Constitución

⁴⁸ Véase también *supra* el párrafo 2 (página 379), relativo al acceso al procedimiento de acuerdo mutuo cuando un convenio incluye el párrafo 3 del artículo 9 de la Convención modelo de las Naciones Unidas. [Esta llamada no forma parte del párrafo de la OCDE citado.]

de ese Estado. El principio general reconocido en los tratados fiscales y sobre otras cuestiones es que la legislación interna, incluso la legislación constitucional interna, no justifica el incumplimiento de las obligaciones previstas en un tratado. El artículo 27 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* refleja este principio general del derecho de los tratados. De ello se desprende que toda justificación de lo que representaría, por lo demás, una infracción de la Convención debe encontrarse en los términos de la misma Convención, interpretada de conformidad con los principios comúnmente aceptados de interpretación de los acuerdos fiscales. Esa justificación sería rara, ya que regularía no solo cómo debe ser abordada una cuestión por los dos Estados una vez que dicha cuestión forme parte del procedimiento de acuerdo mutuo, sino que impediría más bien que la cuestión pudiera llegar a la fase en que sea considerada por ambos Estados. Como esa determinación podría ser adoptada en la práctica por uno de los Estados sin consultar con el otro, y dado que podría haber una solución bilateral que, por consiguiente, no se haya considerado, la opinión de que una cuestión no puede ser objeto de un procedimiento de acuerdo mutuo iniciado por el contribuyente no debería formularse a la ligera, y debe encontrar apoyo en los términos de la Convención negociados. Una autoridad competente que utilice un impedimento de la legislación interna como razón para no autorizar el procedimiento de acuerdo mutuo iniciado por un contribuyente debería informar de ello a la otra autoridad competente y explicar debidamente la base jurídica de su posición. En la mayoría de los casos, los auténticos impedimentos de la legislación interna no impedirán que una materia se someta al procedimiento de acuerdo mutuo, pero si impiden clara e inequívocamente que una autoridad competente resuelva la cuestión de tal manera que se evite gravar al contribuyente con un impuesto que no está en conformidad con la Convención y no hay ninguna probabilidad realista de que el otro Estado resuelva la cuestión para el contribuyente, esa situación debería darse a conocer a los contribuyentes para que estos no conciban falsas expectativas acerca del resultado probable del procedimiento.

28. En otros casos puede ocurrir que se haya autorizado la iniciación del procedimiento de acuerdo mutuo pero que algunas cuestiones relacionadas con la legislación interna que se hayan planteado desde la negociación del acuerdo puedan impedir a una autoridad competente resolver, ni siquiera en parte, la cuestión planteada por el contribuyente. Cuando esos acontecimientos imponen límites jurídicos a la autoridad competente, lo que significa que las conversaciones bilaterales serían claramente insuficientes para resolver la cuestión, la mayoría de los Estados

aceptarían que ese cambio de circunstancias es tan importante que permitiría a la autoridad competente abandonar el procedimiento. En algunos casos la dificultad puede ser solo temporal, por ejemplo, mientras se promulga la legislación que introduce las rectificaciones, y en tal caso el procedimiento debería suspenderse más que darse por terminado. Las dos autoridades competentes deberán examinar la dificultad y su posible efecto en el procedimiento de acuerdo mutuo. Habrá también situaciones en las que una decisión que sea total o parcialmente favorable al contribuyente sea vinculante y deba ser aplicada por una de las autoridades competentes pero en la que hay todavía margen para conversaciones sobre el acuerdo mutuo, por ejemplo cuando una autoridad competente indica a la otra que esta debería ofrecer una desgravación.

29. Está menos justificado el recurso a la legislación interna para no aplicar un acuerdo alcanzado en el contexto del procedimiento de acuerdo mutuo. La obligación de aplicar esos acuerdos se recoge inequívocamente en la última oración del párrafo 2, y los impedimentos a la aplicación ya existentes deberán incluirse, en general, en los términos del mismo acuerdo. Como los acuerdos fiscales se negocian en un contexto de cambio de la legislación interna que algunas veces es difícil de prever, y dado que ambas partes tienen conocimiento de ello al negociar el convenio original y al llegar a acuerdos mutuos, los posteriores cambios imprevistos que modifiquen la base fundamental de un acuerdo mutuo deberían considerarse en general motivo para revisar el acuerdo en la medida necesaria. Es obvio que cuando existe una novedad de ese tipo en la legislación interna, lo que debería ocurrir solo en casos aislados, las obligaciones basadas en la buena fe exigen que se notifique lo antes posible, y debería hacerse un esfuerzo de buena fe para llegar a un acuerdo mutuo revisado o nuevo, en la medida en que lo permita el cambio en la legislación interna. En esos casos la solicitud del contribuyente debería considerarse como todavía operativa, en vez de exigirle una nueva solicitud.

30. En relación con el procedimiento propiamente dicho es necesario examinar brevemente las dos fases distintas en que se divide (véase el párr. 7 *supra*).

31. En su primera fase, que se inicia con la presentación de la reclamación del contribuyente, el procedimiento se desarrolla exclusivamente en el plano de las relaciones entre él y las autoridades competentes del Estado de residencia (excepto cuando el procedimiento lo inicia el contribuyente en el Estado del que sea nacional, en aplicación del párr. 1 del art. 24). Las disposiciones del párrafo 1 reconocen al contribuyente interesado el derecho de dirigirse a la autoridad competente del Estado del que sea residente, haya o no agotado los recursos que cada uno de los dos

Estados le otorgue en su derecho interno. Por otra parte, esa autoridad competente debe ponderar la justificación de la reclamación y, si la estima justificada, resolverla en una de las dos formas previstas en el párrafo 2.

32. Si la autoridad competente debidamente requerida estima justificada la reclamación y considera que la tributación impugnada se debe en todo o en parte a medidas adoptadas en el Estado de residencia del contribuyente, debe dar satisfacción al reclamante cuanto antes procediendo a realizar los ajustes o desgravaciones que estime justificados. En este caso la cuestión puede resolverse sin recurrir al procedimiento de acuerdo mutuo. Por otro lado, puede estimarse de utilidad intercambiar puntos de vista e informaciones con las autoridades competentes del otro Estado contratante para confirmar, por ejemplo, una interpretación determinada de la Convención.

33. Si, por el contrario, esa autoridad competente estima que la tributación impugnada se debe, en todo o en parte, a una medida adoptada en el otro Estado, tiene el deber y la obligación —como claramente se desprende de los términos del párrafo 2— de incoar el procedimiento de acuerdo mutuo propiamente dicho. Es importante que la autoridad en cuestión cumpla esta obligación lo antes posible, especialmente en los casos en que se han ajustado los beneficios de empresas asociadas de resultas de ajustes en la fijación de precios de transferencia.

34. El contribuyente tiene derecho, en virtud del párrafo 1, a someter su caso a la autoridad competente del Estado del que sea residente, haya o no presentado demanda o recurso contencioso de conformidad con el derecho interno de ese Estado. Si el recurso está pendiente de resolución, la autoridad competente del Estado de residencia, sin esperar a la decisión judicial definitiva, debe determinar si considera el caso apropiado para el procedimiento de acuerdo mutuo. Si opta por esta solución, debe precisar si está en condiciones de llegar a una solución satisfactoria o si el caso debe someterse a la autoridad competente del otro Estado contratante. La petición de un contribuyente de poner en marcha el procedimiento de acuerdo mutuo no se debe desestimar sin razón fundada.

35. Si la reclamación se ha resuelto definitivamente por un tribunal del Estado de residencia, el contribuyente puede, no obstante, presentar o proseguir su reclamación con arreglo al procedimiento de acuerdo mutuo. En algunos Estados la autoridad competente puede llegar a una solución satisfactoria distinta de la decisión judicial. En otros, la autoridad competente queda vinculada por esa decisión, pero puede someter el caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, solicitando que adopte medidas para evitar la doble tributación.

36. En su segunda fase —que se inicia con los contactos de la autoridad competente a la que el contribuyente ha recurrido con la autoridad competente del otro Estado— el procedimiento se desarrolla en el plano de las relaciones entre los Estados como si hubiera habido una ratificación por parte del Estado que ha recibido la reclamación. Pero, aunque ese procedimiento es indudablemente un procedimiento interestatal, pueden suscitarse las siguientes cuestiones:

- Si, como sugieren el título del artículo y los términos utilizados en la primera oración de su párrafo 2, se trata solo de un simple procedimiento de acuerdo mutuo o constituye la ejecución de un *pactum de contrahendo* que impone a las partes una simple obligación de negociar pero no la de llegar a un acuerdo; o
- Si, por el contrario, debe considerarse (suponiendo [en el caso de la variante B del artículo] que exista el proceso de arbitraje previsto en el párrafo 5 [de dicha variante] para abordar las cuestiones pendientes o que se desarrolle en el marco de una comisión mixta) como un procedimiento jurisdiccional que impone a las partes la obligación de resolver el litigio.

37. El párrafo 2 supone, sin duda, la obligación de negociar, pero en lo que se refiere a llegar a un acuerdo mutuo por ese procedimiento las autoridades competentes solo están obligadas a hacer cuanto esté en su mano, pero no a lograr un resultado. No obstante, el párrafo 5 [de la variante B] prevé un mecanismo que permitirá llegar a un acuerdo aun cuando haya cuestiones sobre las que las autoridades competentes no hayan podido llegar a un acuerdo mediante negociaciones.

38. En la búsqueda de un acuerdo mutuo, las autoridades competentes deben ante todo precisar su posición a la luz de las normas de sus respectivas legislaciones fiscales y de las disposiciones de la Convención que obligan tanto a ellas como a los contribuyentes. Si la aplicación estricta de esas normas o disposiciones impide todo acuerdo, puede admitirse razonablemente que las autoridades competentes tienen, como en el caso del arbitraje internacional, la posibilidad de acudir a título subsidiario a la equidad para dar satisfacción al contribuyente.

39. La última oración del párrafo 2 tiene por objeto permitir a los países cuyo derecho interno prevé plazos de rectificación y devolución impositivos aplicar el acuerdo a pesar de la existencia de esos plazos. Sin embargo, esta disposición no impide a los Estados que, por motivos constitucionales u otras razones jurídicas, no puedan alterar los plazos establecidos en su derecho interno, que hagan figurar en el mismo acuerdo mutuo plazos en armonía con su propia legislación sobre pres-

cripción. Es posible que en situaciones extremas un Estado contratante prefiera no llegar a un acuerdo mutuo cuya aplicación exigiría hacer caso omiso de los plazos de prescripción previstos por su derecho interno. Independientemente de los plazos, la aplicación de un acuerdo puede tropezar con otros obstáculos, como podrían ser “las decisiones judiciales definitivas”. Los Estados contratantes pueden convenir libremente las disposiciones oportunas para eliminar esos obstáculos. En lo que se refiere a la aplicación práctica del procedimiento, se recomienda, en general, que las administraciones fiscales hagan todo lo posible para que el procedimiento de acuerdo mutuo no se vea en ningún caso frustrado por demoras operacionales o, cuando haya plazos, por el efecto combinado de las demoras operacionales y los plazos

40. El Comité de Asuntos Fiscales formuló diversas recomendaciones a propósito de los problemas que planteaban los ajustes de los beneficios como consecuencia de ajustes en la fijación de los precios de transferencia (aplicación de los párrafos 1 y 2 del artículo 9) y las dificultades que entrañaba la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo a esas situaciones:

- a) Las autoridades fiscales deben notificar a los contribuyentes lo antes posible su intención de efectuar un ajuste en la fijación de precios de transferencia (y cuando la fecha de esa notificación sea importante, deben velar por que se haga una notificación oficial lo antes posible), pues es particularmente útil velar por que haya un contacto lo más amplio posible entre el fisco y los contribuyentes de la misma jurisdicción y, en el plano transfronterizo, entre las empresas asociadas y las autoridades fiscales interesadas respecto de todos los asuntos pertinentes.
- b) Las autoridades competentes deben comunicarse entre sí respecto de estos asuntos de la manera más flexible que sea posible, ya sea por escrito, por teléfono, personalmente o en conferencias, según el medio que se considere más apropiado, y deben tratar de establecer los arbitrios más eficaces para resolver los problemas pertinentes. Se debe propiciar el recurso a las disposiciones del artículo 26 sobre el intercambio de información a fin de ayudar a la autoridad competente a compilar un caudal apropiado de información que pueda servir de base a una decisión.
- c) En el curso de una actuación de mutuo acuerdo sobre asuntos relacionados con la fijación de precios de transferencia, los contribuyentes deben tener todas las oportunidades que sean razonables para presentar los hechos y los argumentos pertinentes a las autoridades competentes, verbalmente y por escrito.

41. En lo que se refiere al procedimiento de acuerdo mutuo en general, el Comité recomendó lo siguiente:

- a) Las formalidades para incoar y sustanciar las actuaciones de acuerdo mutuo se deben reducir al mínimo y se deben eliminar todas las formalidades innecesarias.
- b) Las actuaciones de acuerdo mutuo deben decidirse por sus propios méritos y no teniendo en cuenta la conveniencia de equilibrar los resultados obtenidos en otras instancias.
- c) Las autoridades competentes deben, cuando corresponda, formular y dar a conocer las reglas, directrices y procedimientos nacionales relativos al recurso al procedimiento de acuerdo mutuo.

42. Por último, puede suceder que se llegue a un acuerdo mutuo con respecto a un contribuyente aunque se encuentre todavía pendiente una reclamación contenciosa interpuesta por ese contribuyente, por el mismo motivo, ante la jurisdicción competente de uno u otro Estado contratante. En tal caso no habría razón para rechazar la demanda de un contribuyente de aplazar su aceptación de la solución convenida en el procedimiento de acuerdo mutuo hasta que el tribunal haya resuelto sobre ese recurso⁴⁹. [No obstante, un miembro del Comité considera que no debería permitirse a un contribuyente aplazar la aceptación del acuerdo mutuo hasta que un tribunal haya pronunciado su fallo en un pleito. Una vez que se ha llegado a un acuerdo entre las autoridades competentes, el contribuyente debería decidir dentro de un plazo razonable si acepta o no ese acuerdo.] Asimismo, una opinión que podrían aceptar razonablemente las autoridades es que cuando la reclamación contenciosa del contribuyente esté todavía pendiente con respecto a la cuestión concreta sobre la que el mismo contribuyente busca el acuerdo mutuo, los debates de cierta profundidad a nivel de la autoridad competente deberían esperar una decisión judicial. Si la solicitud del contribuyente de un procedimiento de acuerdo mutuo se aplicara a años fiscales diferentes que la acción judicial, pero a situaciones y cuestiones jurídicas que son fundamentalmente las mismas, de manera que sería previsible que el re-

⁴⁹ No obstante, como se observa en el párrafo 45 *infra*, en la mayoría de los países no puede concluirse un acuerdo mutuo antes de que el contribuyente haya dado su acuerdo y renunciado a los recursos jurídicos internos. Si el contribuyente decide esperar hasta la conclusión de los procedimientos jurídicos internos, existe el riesgo de que una decisión judicial impida a una autoridad competente llevar a cabo el acuerdo propuesto y no se pueda garantizar al contribuyente que el acuerdo propuesto esté todavía disponible al finalizar los procedimientos jurídicos. [*Esta llamada no forma parte del párrafo citado de la OCDE.*]

sultado del tribunal influyera en el trato del contribuyente en años que no constituyen específicamente el objeto de la litigación, la posición podría ser la misma, en la práctica, que en los casos recientemente mencionados. De todas formas, el hecho de esperar la decisión del tribunal o mantener en suspenso un procedimiento de acuerdo mutuo mientras se enfrenten procedimientos formalizados de recurso interno no influirá en el [plazo de tres años mencionado en el párr. 5 de la variante B del artículo] ni hará que venza ese plazo. Naturalmente, si las autoridades competentes consideran, en uno u otro caso, que la cuestión podría resolverse a pesar de los procedimientos jurídicos internos (por ejemplo, porque la autoridad competente donde se lleva a cabo la acción judicial no se verá obligada ni impedida por la decisión del tribunal), el procedimiento de acuerdo mutuo puede proceder en la forma normal.

43. La situación es también diferente si hay todavía un pleito por una cuestión pero el pleito ha sido iniciado por un contribuyente distinto del que trata de iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo. En principio, si el caso del contribuyente que desea el procedimiento de acuerdo mutuo respalda la intervención de una o de ambas autoridades competentes para evitar una tributación contraria a la Convención, dicha intervención no debería aplazarse indebidamente en espera de una aclaración general de la ley a instancias de otro contribuyente, aunque el contribuyente que solicita el acuerdo mutuo pudiera estar de acuerdo con ellos y sea probable que la aclaración favorezca al contribuyente. En otros casos, el aplazamiento de las deliberaciones de la autoridad competente en el contexto de un procedimiento de acuerdo mutuo puede estar justificado en todas las circunstancias, pero, dentro de lo posible, las autoridades competentes deberían tratar de evitar una situación de desventaja para el contribuyente que solicita el acuerdo mutuo en ese caso. Ello podría conseguirse, cuando la legislación interna lo permita, aplazando el pago de la cuantía pendiente durante el tiempo que dure la prórroga, o al menos durante la parte de la prórroga que no dependa del control del contribuyente.

44. De acuerdo con los procedimientos internos, la elección del sistema de reparación es normalmente competencia del contribuyente, y en la mayoría de los casos las vías de recurso interno, como las apelaciones o las actuaciones judiciales, se mantienen en suspenso en favor del carácter menos formal y bilateral del procedimiento de acuerdo mutuo.

45. Como se ha señalado antes, es posible que el contribuyente haya iniciado un proceso judicial sobre una cuestión o que se haya reservado el derecho a iniciar esa acción legal interna pero que las autoridades competentes consideren todavía que es posible alcanzar un acuerdo. No obstante, en esos casos es necesario tener en cuenta la preocupación

de una autoridad competente concreta para evitar divergencias o contradicciones entre la decisión del tribunal y el acuerdo mutuo que se está buscando, con las dificultades o riesgos de abuso que podrían implicar. En resumen, pues, la aplicación de este acuerdo mutuo debería estar subordinada

- a la aceptación de ese acuerdo mutuo por el contribuyente y
- al desistimiento por este de su demanda legal en relación con los puntos resueltos en el procedimiento de acuerdo mutuo.

46. Algunos Estados consideran que un procedimiento de acuerdo mutuo no puede ser iniciado por un contribuyente a no ser que, y hasta el momento en que, se haya efectuado el pago de la totalidad o una parte especificada del impuesto impugnado, y que la obligación de pago de los impuestos pendientes, con sujeción a devolución en la totalidad o en parte según el resultado del procedimiento, es una cuestión fundamentalmente de procedimiento que no depende del artículo 25 y es compatible, por tanto, con él. Una opinión contraria, mantenida por muchos Estados, es que el artículo 25 indica todo lo que un contribuyente debe hacer antes de que se inicie el procedimiento, y que en él no se impone ese requisito. Esos Estados ven confirmada su opinión en el hecho de que el procedimiento puede llevarse a cabo incluso antes de que se haya cobrado el impuesto al contribuyente o se le haya notificado la obligación de hacerlo (como se señala en el párr. 14 *supra*) y en la aceptación de que es obvio que no existe ese requisito en el caso de un procedimiento iniciado por una autoridad competente en el marco del párrafo 3.

47. El artículo 25 no contiene ninguna respuesta totalmente clara acerca de si un procedimiento de acuerdo mutuo iniciado por un contribuyente puede ser denegado por el hecho de que no se haya efectuado el pago necesario de la totalidad o parte del impuesto impugnado. No obstante, cualquiera que sea la opinión que se adopte acerca de este punto, al aplicar el artículo debe reconocerse que el procedimiento de acuerdo mutuo respalda las disposiciones sustantivas de la Convención y que, por consiguiente, el texto del artículo 25 debe entenderse en su contexto y teniendo en cuenta el objetivo y las finalidades de la Convención, en particular evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal y la evitación de impuestos. Por ello, los Estados deberían tener en cuenta, en la medida de lo posible, las cuestiones relacionadas con el flujo de fondos y la posible doble tributación al exigir el pago por adelantado de una cuantía que, según el contribuyente, se recaudó al menos en parte en contra de lo dispuesto en el convenio pertinente. Como mínimo, el pago del impuesto pendiente no debe ser un requisito para iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo si no es un requisito antes de iniciar el examen

en virtud de la legislación interna. Parece también que, como mínimo, si el procedimiento de acuerdo mutuo se inicia antes de que se cargue el impuesto al contribuyente (por ejemplo, mediante una determinación de la base imponible), el pago solo deberá exigirse una vez que haya tenido lugar esa carga.

48. Son varias las razones por las que puede ser conveniente la suspensión de la recaudación del impuesto en espera de la resolución del procedimiento de acuerdo mutuo, aunque muchos Estados pueden exigir cambios legislativos para adoptar una política semejante. La obligación de pagar un impuesto establecida expresamente como condición para tener acceso al procedimiento de acuerdo mutuo y conseguir la desgravación de ese mismo impuesto estaría en general en contradicción con la política de hacer ampliamente disponible el procedimiento de acuerdo mutuo para resolver esos conflictos. Aun cuando un procedimiento de acuerdo mutuo elimine en definitiva toda doble tributación u otra tributación no conforme con la Convención, la obligación de pagar el impuesto antes de la conclusión del procedimiento de acuerdo mutuo puede representar para el contribuyente un costo permanente correspondiente al valor temporal del dinero representado por la cuantía imputada inadecuadamente durante el período anterior a la resolución del procedimiento de acuerdo mutuo, al menos en el caso bastante común en que las respectivas políticas sobre intereses de los Estados contratantes pertinentes no compensen plenamente al contribuyente ese costo. Por ello, en tales casos el procedimiento de acuerdo mutuo no conseguiría el objetivo de eliminar plenamente, en sentido económico, la carga de la doble tributación u otra tributación no conforme con la Convención. Además, aun cuando esa carga económica se elimine con el tiempo, la obligación del contribuyente de pagar impuestos por el mismo ingreso a dos Estados contratantes puede ocasionar problemas de liquidez que no estén en consonancia con los objetivos de la Convención de eliminar los obstáculos al comercio y la inversión transfronterizos. Por último, otro inconveniente puede ser el retraso en la resolución de los casos si un país tiene menos interés en iniciar deliberaciones de buena fe sobre el procedimiento de acuerdo mutuo cuando el resultado probable pudiera ser la devolución de los impuestos ya recaudados. Cuando los Estados consideren que el pago del impuesto pendiente es condición previa para un procedimiento de acuerdo mutuo iniciado por el contribuyente, esa circunstancia debería notificarse a la otra parte durante las negociaciones sobre los términos de un convenio. Cuando ambos Estados partes en un convenio adoptan esa opinión, hay un entendimiento común, pero existe también el riesgo concreto de que el contribuyente se vea obligado a pagar una cantidad dos veces. Cuando la legislación interna lo permite, una posibilidad que los Estados podrían

considerar para resolver esta cuestión sería que la mayor de esas cifras se mantuviera en fideicomiso, en una cuenta de garantía bloqueada o semejante, en espera del resultado del procedimiento de acuerdo mutuo. Otra posibilidad sería una garantía bancaria ofrecida por el banco del contribuyente que fuera suficiente para cumplir los requisitos de las autoridades competentes. Otro planteamiento sería que uno u otro de los Estados (decidido, por ejemplo, en función del momento de la liquidación del impuesto o del Estado de residencia en virtud del tratado) podría acordar solicitar un pago no superior a la diferencia entre la cuantía pagada al otro Estado y la que él reclama, en su caso. La disponibilidad de esas posibilidades dependerá en definitiva de la legislación interna (incluidos los requisitos administrativos) de un determinado Estado, pero se trata de opciones que deberían considerarse en la medida de lo posible para conseguir que el procedimiento de acuerdo mutuo funcione de la manera más eficaz posible. Cuando los Estados exigen en cierta forma el pago del impuesto pendiente como requisito previo para un procedimiento de acuerdo mutuo iniciado por el contribuyente, o para la consideración activa de una cuestión dentro de ese procedimiento, deberían contar con un sistema para reembolsar los intereses o las cifras que deban reembolsarse al contribuyente como consecuencia de un acuerdo mutuo alcanzado por las autoridades competentes. El pago de esos intereses debería reflejar adecuadamente el valor de la cifra básica y el periodo de tiempo durante el que esa cifra no ha estado a disposición del contribuyente.

49. Los Estados mantienen diferentes opiniones acerca de si los intereses administrativos y las penalizaciones se tratan como impuestos incluidos en el artículo 2 de la Convención. Algunos Estados los consideran como parte de la cifra impugnada, pero otros no. Ello significa que habrá diferentes opiniones acerca de si esos intereses y penalizaciones están sujetos al procedimiento de acuerdo mutuo iniciado por el contribuyente. Cuando se incluyen en la Convención como impuestos incluidos en su ámbito, el objetivo de la Convención de evitar la doble tributación y el requisito de que los Estados apliquen los convenios de buena fe parecen indicar que, en la medida de lo posible, los intereses y las penalizaciones no deben imponerse de manera que desalienten de hecho la iniciación de un procedimiento de acuerdo mutuo por los contribuyentes, debido a su costo y a los efectos en la liquidez. Aun cuando los intereses administrativos y las penalizaciones no se consideren como impuestos comprendidos en la Convención en el marco del artículo 2, no deberían aplicarse de forma que reduzcan considerablemente o anulen la confianza del contribuyente en los beneficios de la Convención, incluido el derecho a iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo en la forma prevista en el artículo 25. Por ejemplo, los requisitos de un Estado acerca del pago de las

penalizaciones e intereses pendientes no deberían ser más gravosos para los contribuyentes en el contexto del procedimiento de acuerdo mutuo que en el de un examen de acuerdo con la legislación interna iniciada por el contribuyente.

Párrafo 3 del artículo 25 (variantes A y B)

10. Este párrafo reproduce el párrafo 3 del artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE. Por ello, el Comité considera que el texto siguiente del comentario de la OCDE es aplicable a este párrafo:

50. La primera oración de este párrafo invita y faculta a las autoridades competentes a resolver, si es posible, las dificultades de interpretación o aplicación de la Convención, de común acuerdo. Se trata, esencialmente de dificultades de índole general referentes, o que pueden referirse, a una categoría de contribuyentes, aun en el caso de que se hayan suscitado con ocasión de un caso particular incluido normalmente en el procedimiento definido en los párrafos 1 y 2.

51. Esta disposición permite resolver las dificultades originadas por la aplicación de la Convención. Tales dificultades no son solo las de orden práctico, que podrían surgir en relación con la instauración y funcionamiento de los procedimientos de desgravación de los impuestos deducidos de dividendos, intereses y cánones en el Estado contratante de donde provienen, sino todas aquellas que podrían perjudicar o impedir la aplicación normal de las cláusulas de la Convención, tal como las hayan concebido sus negociadores, y cuya solución no dependa de un acuerdo previo sobre la interpretación de la Convención.

52. En virtud de esta disposición, las autoridades competentes pueden en particular:

- Completar o aclarar el sentido de un término definido en la Convención de manera incompleta o ambigua, para evitar cualquier dificultad;
- Resolver las dificultades que puedan surgir de un nuevo régimen impositivo establecido en un Estado contratante, cuando la legislación de este haya cambiado sin alterar el equilibrio ni afectar a la sustancia de la Convención;
- Determinar si, y en qué condiciones, los intereses podrán ser considerados como dividendos en virtud de las normas de infracapitalización en el país del prestatario y dar lugar a desgravación por doble tributación en el país de residencia del prestamista de la misma forma que los dividendos (por ejemplo, la desgrava-

ción conforme a un régimen para sociedades principales y filiales cuando la cláusula de desgravación figure en el acuerdo bilateral pertinente).

53. El párrafo 3 atribuye a las “autoridades competentes de los Estados contratantes”, es decir, generalmente, a los ministros de Hacienda o a sus representantes autorizados encargados normalmente de aplicar la Convención, la facultad de resolver por medio de un acuerdo mutuo las dificultades que puedan surgir de su interpretación. Sin embargo, no hay que olvidar que, según el derecho interno de los Estados contratantes, no corresponde solo a la “autoridad competente” designada de la Convención, sino también a otras autoridades (Ministerio de Relaciones Exteriores, tribunales) el interpretar los tratados y acuerdos internacionales, y que incluso a veces esa posibilidad se reserva en exclusiva a esas autoridades.

54. Los acuerdos mutuos que resuelvan las dificultades generales de interpretación o aplicación vinculan a las administraciones mientras las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar ese acuerdo mutuo.

55. La segunda oración del párrafo 3 permite a las autoridades competentes tratar también los casos de doble tributación no previstos en las disposiciones de la Convención. A este respecto, presenta especial interés el caso de un residente de un tercer Estado que tenga un establecimiento permanente en cada uno de los Estados contratantes. No solo sería conveniente, sino que en la mayoría de los casos estaría en consonancia con el artículo 25 y el procedimiento de acuerdo mutuo para conseguir que las autoridades competentes puedan mantener consultas recíprocas como medio de garantizar el funcionamiento eficaz de la Convención en su conjunto, que el procedimiento de acuerdo mutuo pudiese eliminar efectivamente la doble tributación que pueda producirse en ese supuesto. La oportunidad de que esas materias se aborden en el contexto del procedimiento de acuerdo mutuo adquiere cada vez más importancia cuando los Estados contratantes tratan de establecer marcos más coherentes para las cuestiones relacionadas con la asignación de beneficios que afectan a las sucursales, y esta cuestión podría examinarse provechosamente en el momento de negociar los convenios o protocolos correspondientes. Habrá Estados contratantes cuyo derecho interno impida que el convenio se complete en aquellos puntos no tratados expresamente, o al menos de modo implícito, en el convenio; en ese caso, el convenio solo podrá completarse por un protocolo en el que se aborde esa cuestión. No obstante, en la mayoría de los casos, las disposiciones del convenio, interpretadas de conformidad con los principios de interpretación del convenio fiscal

acordado, abordarán suficientemente las cuestiones relacionadas con dos sucursales de la entidad de un tercer Estado a las que se apliquen los procedimientos del párrafo 3.

Párrafo 4 del artículo 25 (variantes A y B)

11. Este párrafo consta de dos oraciones, la primera de las cuales reproduce la primera oración del párrafo 4 del artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE, en tanto que la segunda no figura en esa Convención modelo. En la primera oración, las palabras “incluso mediante una comisión mixta compuesta por ellas mismas o sus representantes” se añadieron en 1999 después de las palabras “comunicarse entre sí directamente” y antes de las palabras “... para llegar a los acuerdos”, a fin de armonizar esa cláusula con la disposición pertinente de la Convención modelo de la OCDE. La segunda oración permite a las autoridades competentes elaborar procedimientos bilaterales para la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo. En la sección C *infra* se examinan varios aspectos de procedimiento del mecanismo de acuerdo mutuo y se incluyen sugerencias acerca de los procedimientos que podrían adoptar las autoridades competentes. Las sugerencias no son exhaustivas y deberían adaptarse o complementarse teniendo en cuenta la experiencia y circunstancias de cada país. El Comité considera que la parte siguiente del comentario de la OCDE es aplicable a la primera oración de este párrafo:

56. Este párrafo determina de qué forma las autoridades competentes pueden consultarse mutuamente para la resolución de un caso particular incluido en el procedimiento definido en los párrafos 1 y 2 o de problemas generales relacionados en particular con la interpretación o aplicación de la Convención, y a los que se hace referencia en el párrafo 3.

57. Determina primero que las autoridades competentes podrán comunicarse entre sí directamente. Por lo tanto, no sería necesario recurrir a la vía diplomática.

58. Las autoridades competentes podrán comunicarse entre sí por carta, telefax, teléfono, reuniones directas u otros medios que consideren convenientes. Podrán, si así lo desean, establecer oficialmente una comisión mixta con ese fin.

59. En cuanto a la comisión mixta, el párrafo 4 deja en manos de las autoridades competentes de los Estados contratantes la determinación del número de miembros y el reglamento de este órgano.

60. Sin embargo, si bien pueden evitar todo formalismo en esta materia, los Estados contratantes tienen la obligación de otorgar a los con-

tribuyentes cuyos asuntos se presenten ante la comisión conforme al párrafo 2 las siguientes garantías básicas:

- El derecho a presentar exposiciones verbales o por escrito, en persona o por medio de un representante;
- El derecho al patrocinio jurídico.

61. No obstante, no parece que esté justificada la presentación al contribuyente o a sus representantes de los documentos implicados en el caso, habida cuenta de la naturaleza especial del procedimiento.

62. Sin perjuicio de la libertad de elección de que gozan en principio las autoridades competentes para designar a sus representantes en la comisión mixta, sería conveniente que acordaran confiar la presidencia de cada delegación —que podría contar con uno o más representantes del servicio responsable del procedimiento— a un alto funcionario o juez elegido principalmente por su experiencia especial; es razonable suponer, de hecho, que la participación de esas personas contribuiría probablemente a llegar a un acuerdo.

Párrafo 5 del artículo 25 (variante B)

12. El párrafo 5, que aparece únicamente en la variante B del artículo, establece el arbitraje obligatorio, en virtud del cual las autoridades competentes están obligadas a someter a arbitraje las cuestiones pendientes si una de ellas así lo solicita después de que no hayan conseguido resolver las cuestiones en un plazo determinado.

13. Este párrafo reproduce el párrafo 5 del artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE, con cuatro diferencias. En primer lugar, el párrafo dispone que el arbitraje puede iniciarse si las autoridades competentes no consiguen llegar a un acuerdo sobre un caso antes de transcurridos tres años desde la presentación del mismo, en vez del plazo de dos años estipulado en la Convención modelo de la OCDE. En segundo lugar, mientras que la Convención modelo de la OCDE dispone que el arbitraje debe ser solicitado por la persona que inició el caso, el párrafo 5 de la alternativa B estipula que el arbitraje debe ser solicitado por la autoridad competente de uno de los Estados contratantes (lo que significa que un caso no se someterá a arbitraje si las autoridades competentes de ambos Estados contratantes consideran que dicho caso no debe someterse a arbitraje y ninguno de los dos presenta una solicitud). En tercer lugar, el párrafo 5 de la alternativa B, a diferencia de la disposición correspondiente de la Convención modelo de la OCDE, autoriza a las autoridades competentes a ignorar la decisión de arbitraje si se ponen de acuerdo sobre una solución diferente antes de transcurridos seis meses desde que se les comunicara

la decisión. Finalmente, se ha omitido la nota a pie de página de la Convención modelo de la OCDE, según la cual la inclusión de la disposición quizá no sea adecuada en determinadas circunstancias, debido a que la variante A tiene ya en cuenta esas situaciones.

14. Por diferentes razones, algunos Estados consideran que no es oportuno comprometerse con un proceso de arbitraje cuando la autoridad competente del otro Estado contratante así lo solicita. No obstante, esos Estados quizá deseen incluir en sus acuerdos una cláusula de arbitraje voluntario en virtud de la cual ambas autoridades competentes deben acordar, caso por caso, el sometimiento a un proceso de arbitraje antes de que comience este. Por ejemplo, el texto de ese párrafo podría ser el siguiente:

Si las autoridades competentes no pueden resolver de mutuo acuerdo un caso relacionado con el párrafo 2, dicho caso podrá someterse a arbitraje si ambas autoridades competentes y la persona que ha presentado el caso de conformidad con el párrafo 2 están de acuerdo, siempre que toda persona directamente afectada por el caso se comprometa por escrito a cumplir la decisión del tribunal arbitral. Si las autoridades competentes no pueden resolver de mutuo acuerdo una dificultad o una duda relacionada con el párrafo 3, la dificultad o duda puede también someterse a arbitraje, si las autoridades competentes están de acuerdo. La decisión del tribunal de arbitraje en un asunto concreto será vinculante para los Estados contratantes con respecto a ese caso. Cuando se someta a arbitraje una dificultad general de interpretación o aplicación, la decisión del tribunal de arbitraje será vinculante para los Estados contratantes mientras las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar ese acuerdo mutuo. Las autoridades competentes podrán establecer de mutuo acuerdo los procedimientos correspondientes a ese tribunal arbitral.

15. El arbitraje voluntario permite un mayor control de los tipos de cuestiones que se someterán a arbitraje. En algunas circunstancias, una autoridad competente puede considerar que sería inadecuado comprometer su posición con respecto a una cuestión específica, y por consiguiente sería también inadecuado someter esa cuestión a arbitraje. En un contexto de arbitraje voluntario, los países conservan gran flexibilidad acerca de las cuestiones que se someterán a arbitraje y pueden limitar el número posible de casos que se someterían a arbitraje y reducir los costos potenciales del mismo.

16. No obstante, en las situaciones de arbitraje voluntario, cuando la autoridad competente de uno de los Estados se niega a renunciar a sus propias interpretaciones del acuerdo con respecto a cuestiones concretas, esa autoridad competente podrá también negarse a someter esas cuestiones a arbitraje, lo que daría lugar a que los casos de procedimiento de acuerdo mutuo que

afectaran a esas cuestiones quizá no pudieran resolverse. El arbitraje de las cuestiones sobre las que no hay acuerdo entre las autoridades competentes es fundamental para garantizar que las diferencias relacionadas con el tratado se resuelvan eficazmente y de manera coherente en ambos Estados. A ese respecto, el arbitraje que puede ser solicitado por una u otra autoridad competente ofrece mayor certeza de que las cuestiones no resueltas se someterán efectivamente a arbitraje que el arbitraje voluntario, que necesita el acuerdo de ambas autoridades competentes.

17. Algunos Estados que deciden incluir la variante B en sus acuerdos bilaterales quizá prefieran enmendar el párrafo 5 de manera que las cuestiones no resueltas se sometan a arbitraje a petición de la persona que ha presentado el caso de conformidad con el párrafo 1. Para ello, esos Estados pueden sustituir la fórmula “todas las cuestiones no resueltas dimanantes del caso serán sometidas a arbitraje si así lo solicita una de las autoridades competentes. La persona que ha presentado el caso será notificada de la solicitud” por “todas las cuestiones no resueltas dimanantes del caso se someterán a arbitraje si la persona así lo solicita”.

18. El Comité considera que la parte siguiente del comentario al párrafo 5 del artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE, junto con el anexo, son aplicables al párrafo 5 de la variante B (las observaciones adicionales que aparecen entre corchetes, que no forman parte del comentario sobre la Convención modelo de la OCDE, se han introducido para reflejar las diferencias descritas en el párrafo 13 *supra*):

63. Este párrafo dispone que en los casos en que las autoridades competentes no puedan llegar a un acuerdo de conformidad con el párrafo 2 en un plazo de [tres] años, las cuestiones no resueltas se solucionarán, a petición de [una de las autoridades competentes], mediante un proceso de arbitraje. Este proceso no está condicionado a una autorización previa de [ambas] autoridades competentes: una vez que se han cumplido los requisitos de procedimiento exigidos, las cuestiones no resueltas que impiden la conclusión de un acuerdo mutuo deben someterse a arbitraje. [Un contribuyente puede pedir siempre a una autoridad competente que someta a arbitraje las cuestiones no resueltas en un caso. No obstante, la autoridad competente no tiene ninguna obligación de hacerlo. Goza de facultades discrecionales para solicitar el arbitraje o no en cada caso concreto.]

64. El proceso de arbitraje previsto en el párrafo no es un recurso alternativo o adicional: cuando las autoridades competentes han alcanzado un acuerdo que no deja ninguna cuestión pendiente acerca de la aplicación de la Convención, no hay cuestiones no resueltas que puedan

someterse a arbitraje aun cuando la persona que formuló la solicitud de acuerdo mutuo no considere que el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes constituya una solución correcta del caso. Por ello, el párrafo es una ampliación del procedimiento de acuerdo mutuo que sirve para aumentar la eficacia de ese procedimiento garantizando que, cuando las autoridades competentes no puedan llegar a un acuerdo sobre una o varias cuestiones que impiden la resolución de un caso, será no obstante posible una solución del caso sometiendo esas cuestiones a arbitraje. Por ello, en virtud del párrafo, la resolución del caso continúa alcanzándose mediante el procedimiento de acuerdo mutuo, mientras que la resolución de una cuestión concreta que impide el acuerdo en el caso se maneja mediante el proceso de arbitraje. Ello distingue el proceso establecido en el párrafo 5 de otras formas de arbitraje comercial o entre instancias gubernamentales y privadas cuando la jurisdicción del tribunal arbitral permite solucionar el caso completo.

65. No obstante, se reconoce que en algunos Estados la legislación nacional y consideraciones normativas o administrativas quizá no permitan o justifiquen el tipo de proceso de arbitraje previsto en el párrafo. Por ejemplo, puede haber obstáculos constitucionales que impidan a los árbitros decidir sobre cuestiones fiscales. Además, algunos países quizá se encuentren únicamente en situación de incluir este párrafo en tratados con Estados concretos. Por esas razones, el párrafo no debería incluirse en la Convención cuando cada Estado concluye que el proceso puede aplicarse de manera eficaz.

66. Además, algunos Estados quizá deseen incluir el párrafo 5 pero limitar su aplicación a una gama de casos más limitada. Por ejemplo, el acceso al arbitraje podría limitarse a los casos relacionados con cuestiones que son de naturaleza fundamentalmente fáctica. Sería también posible establecer que el arbitraje fuera siempre una opción disponible en las cuestiones planteadas en determinadas clases de casos, por ejemplo, los de naturaleza principalmente fáctica, como los relacionados con los precios de transferencia o la cuestión de la existencia de un establecimiento permanente, al mismo tiempo que se ampliaría el arbitraje a otras cuestiones caso por caso.

67. Los Estados que son miembros de la Unión Europea deben coordinar el alcance del párrafo 5 con sus obligaciones en virtud del Convenio de arbitraje de la Unión Europea.

68. [El párrafo 5 permite el] arbitraje de las cuestiones no resueltas en todos los casos sometidos al procedimiento de acuerdo mutuo que se hayan presentado en el marco del párrafo 1 sobre la base de que las acciones

de uno o ambos Estados contratantes han dado lugar a que una persona se encuentre sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención. Cuando no está disponible el procedimiento de acuerdo mutuo, por ejemplo por la existencia de graves infracciones relacionadas con penalizaciones significativas (véase el párr. 26), es obvio que el párrafo 5 no es aplicable.

69. Cuando dos Estados contratantes que no han incluido el párrafo en su Convención deseen aplicar un proceso de arbitraje de aplicación general o para abordar un caso específico, tienen todavía la opción de hacerlo de mutuo acuerdo. En tal caso, las autoridades competentes pueden concertar un acuerdo mutuo basado en el texto presentado en el anexo, al que agregarán el siguiente primer párrafo:

1. Cuando

- a) en virtud del párrafo 1 del artículo 25 de la Convención una persona haya presentado un caso a la autoridad competente de un Estado contratante por considerar que las acciones de uno o ambos Estados contratantes han dado lugar a que la persona esté sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención y
- b) las autoridades competentes no puedan llegar a un acuerdo para resolver este caso de conformidad con el párrafo 2 del artículo en el plazo de [tres] años a partir de la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante,

todas las cuestiones no resueltas dimanantes del caso serán sometidas a arbitraje de conformidad con los párrafos siguientes si [una u otra autoridad competente así lo solicita. La persona que haya presentado el caso será notificada de la solicitud]. No obstante, esas cuestiones no resueltas no se someterán a arbitraje si un tribunal o un tribunal administrativo de uno u otro Estado ha emitido ya un fallo sobre esas cuestiones. A menos que [ambas autoridades competentes acuerden una solución diferente antes de transcurridos seis meses desde que se les comunicara el fallo o a menos que] una persona directamente afectada por el caso no acepte el acuerdo mutuo que aplica el fallo del arbitraje, las autoridades competentes convienen en considerarse obligadas por el fallo de arbitraje y resolver el caso de conformidad con el párrafo 2 del artículo 25 de acuerdo con ese fallo.

Este acuerdo pasaría a considerar las diversas cuestiones estructurales y de procedimiento examinadas en el anexo. Si bien las autoridades competentes se verían así obligadas por dicho proceso, este acuerdo se presentaría como parte de un procedimiento de acuerdo mutuo y, por lo

tanto, no sería eficaz mientras las autoridades competentes continuaran estando de acuerdo en adoptar ese proceso para solucionar los casos que no han podido resolver por el procedimiento de acuerdo mutuo tradicional.

70. El párrafo 5 dispone que [una u otra autoridad competente] puede solicitar que todas las cuestiones no resueltas dimanantes de [un] caso se sometan a arbitraje [y, en esas circunstancias, que la persona que ha presentado el caso a la autoridad competente de un Estado contratante de conformidad con el párrafo 1 sea notificada de esa solicitud. No obstante, la obligación de notificar a la persona que ha presentado el caso no es condición para el inicio del arbitraje y la falta de notificación a dicha persona no suspende el proceso de arbitraje.]. Esta solicitud puede realizarse en cualquier momento después de un período de [tres] años que comienza cuando el caso se presenta a la autoridad competente del otro Estado contratante. Por ello, el recurso al arbitraje no es automático; [las autoridades competentes] quizá prefiera[n] esperar hasta después del período de [tres] años (por ejemplo, para darse más tiempo para resolver el caso en virtud del párrafo 2) o simplemente no iniciar el caso. Los Estados tienen libertad para estipular que, en determinadas circunstancias se necesitará un plazo más largo antes de que pueda realizarse la solicitud.

71. En virtud del párrafo 2 del artículo 25, las autoridades competentes deben tratar de resolver un caso presentado de conformidad con el párrafo 1 a fin de evitar una tributación que no sea conforme con la Convención. Por ello, a los efectos del párrafo 5, no deberá considerarse que un caso se ha resuelto mientras haya al menos una cuestión sobre la que discrepen las autoridades competentes y que, según una de esas autoridades, revele que ha habido una tributación no conforme con la Convención. Así pues, una sola autoridad competente no puede decidir unilateralmente que el caso está cerrado y que [la otra autoridad competente] no puede solicitar el arbitraje de las cuestiones no resueltas; de la misma manera, las dos autoridades competentes no podrían considerar que el caso se ha resuelto [...] si hay todavía cuestiones no resueltas que les impiden ponerse de acuerdo en que no ha habido una tributación contraria a la Convención. En cambio, cuando las dos autoridades competentes convienen en que la tributación de ambos Estados es conforme a la Convención, ya no quedan cuestiones pendientes y el caso puede considerarse solucionado, aun cuando pudiera haber una doble tributación no contemplada en las disposiciones de la Convención.

72. El proceso de arbitraje solo está disponible en los casos en que la persona considere que la tributación no conforme con las disposiciones de la Convención ha sido resultado de acciones de uno o ambos Estados

contratantes; no está disponible, en cambio, en los casos en que se mantiene que dichas acciones darán lugar, con el tiempo, a esa tributación, aun cuando estos últimos casos puedan presentarse a las autoridades competentes de conformidad con el párrafo 1 del artículo [...]. Con ese fin, deberá considerarse que la tributación ha sido resultado de acciones de uno o ambos Estados contratantes cuando, por ejemplo, el impuesto se haya pagado, liquidado o determinado de alguna otra manera o incluso en los casos en que el contribuyente haya recibido notificación oficial de las autoridades tributarias de que tienen intención de gravar un determinado elemento de renta.

73. Tal como está redactado, el párrafo 5 solo prevé el arbitraje de las cuestiones no resueltas dimanantes de una solicitud formulada en virtud del párrafo 1 del artículo. Los Estados que deseen ampliar el alcance del párrafo para incluir también los casos de acuerdo mutuo planteados en el contexto del párrafo 3 del artículo tienen libertad para hacerlo. En algunas circunstancias puede plantearse un caso de acuerdo mutuo como consecuencia de otras disposiciones concretas del acuerdo, como el párrafo 2 d) del artículo 4. En virtud de ese apartado, las autoridades competentes deben, en algunos casos, solucionar mediante acuerdo mutuo la cuestión de la condición jurídica de una persona que es residente de ambos Estados contratantes. Como se indica en el párrafo 2 del comentario al artículo 4, dichos casos deben resolverse teniendo en cuenta el procedimiento establecido en el artículo 25. Si las autoridades competentes no consiguen llegar a un acuerdo sobre ese caso y el resultado es una tributación no conforme con la Convención (según la cual la persona física debe ser residente de solo un Estado a los efectos de la Convención), el caso del contribuyente queda comprendido en el párrafo 1 del artículo 25 y, por consiguiente, es aplicable el párrafo 5.

74. En algunos Estados, quizá las autoridades competentes puedan ignorar un fallo judicial sobre una cuestión concreta dimanante del caso presentado a las autoridades competentes. Por ello, dichos Estados deberían poder omitir la segunda oración del párrafo.

75. La presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado, que representa el comienzo del plazo de [tres] años mencionado en el párrafo, puede ser realizada por la persona que presente el caso a la autoridad competente del primer Estado en virtud del párrafo 1 del artículo 25 (por ejemplo, presentando el caso a la autoridad competente del otro Estado al mismo tiempo o con posterioridad) o por la autoridad competente del primer Estado, que se pondría en contacto con la autoridad competente del otro Estado en virtud del párrafo 2 si no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria del caso. Para determinar el inicio

del plazo de [tres] años, solo se considerará que se ha presentado un caso a la autoridad competente del otro Estado si se ha facilitado información suficiente a esa autoridad competente para que pueda decidir si la objeción en que se basa el caso parece estar justificada. El acuerdo mutuo en el que se establece la modalidad de aplicación del párrafo 5 (véase el anexo) debería especificar qué tipo de información será normalmente suficiente con ese fin.

76. El párrafo aborda también la relación entre el proceso de arbitraje y los derechos a recursos internos. Para que el proceso de arbitraje sea eficaz y evitar el riesgo de decisiones contradictorias, [...] el proceso de arbitraje [no debería estar disponible] si las cuestiones [pertinentes] [...] se han resuelto ya por el proceso interno de litigación de uno u otro Estado (lo que significa que un tribunal o tribunal administrativo de uno de los Estados contratantes ha dictado ya un fallo que está relacionado con esas cuestiones y que se aplica a esa persona). Ello está en consonancia con el planteamiento adoptado por la mayoría de los países en cuanto al procedimiento de acuerdo mutuo y en virtud del cual:

- a) Una persona no puede iniciar simultáneamente el procedimiento de acuerdo mutuo y los recursos jurídicos internos. Cuando hay todavía disponibles recursos jurídicos internos, en general las autoridades competentes exigirán que el contribuyente apruebe la suspensión de esos recursos o, si el contribuyente no está de acuerdo, aplazarán el procedimiento de acuerdo mutuo hasta que se agoten esos recursos.
- b) Cuando se emprende por primera vez un procedimiento de acuerdo mutuo y se ha conseguido ese acuerdo, el contribuyente y las otras personas directamente afectadas por el caso cuentan con la posibilidad de rechazarlo y emprender los recursos internos que se habían suspendido; por el contrario, si esas personas prefieren dejar que se aplique el acuerdo, deberán renunciar al ejercicio de los recursos jurídicos internos relacionados con las cuestiones incluidas en el mismo.
- c) Cuando se emprenden por primera vez y se agotan en un Estado los recursos jurídicos internos, una persona solo puede recurrir al procedimiento de acuerdo mutuo para evitar la doble tributación en el otro Estado. De hecho, una vez que se ha dictado un fallo judicial en un caso determinado, la mayoría de los países consideran que es imposible anular la decisión por el procedimiento de acuerdo mutuo y, por consiguiente, limitarían la aplicación posterior del procedimiento de acuerdo mutuo a tratar de evitar la doble tributación en el otro Estado.

Los mismos principios generales deberían aplicarse en el caso de un procedimiento de acuerdo mutuo que afecte a una o más cuestiones sometidas a arbitraje. No sería conveniente someter a arbitraje una cuestión si se sabe de antemano que uno de los países se encuentra con limitaciones en la respuesta que podría dar a la decisión arbitral. No obstante, no sería ese el caso si el país pudiera, en un procedimiento de acuerdo mutuo, ignorar una decisión judicial (véase el párr. 74) y en ese caso podría adaptarse debidamente el párrafo 5.

77. Una segunda cuestión es la relación entre los recursos jurídicos internos existentes y el arbitraje cuando el contribuyente no ha utilizado (o no ha agotado) esos recursos jurídicos. En tal caso, el planteamiento que sería más coherente con la estructura básica del procedimiento de acuerdo mutuo sería aplicar los mismos principios generales cuando se trata del arbitraje. Así, los recursos jurídicos se suspenderían en espera del resultado del procedimiento de acuerdo mutuo que afecta al arbitraje de las cuestiones que las autoridades competentes no pueden resolver y se llegaría a un acuerdo mutuo provisional sobre la base de esa decisión. Como en otros casos de procedimiento de acuerdo mutuo, dicho acuerdo se presentaría luego al contribuyente, que debería optar entre aceptar el acuerdo, lo que requeriría el abandono de todos los recursos jurídicos internos, o rechazar el acuerdo para emprender esos recursos.

78. Este planteamiento está en consonancia con la naturaleza del proceso de arbitraje estipulado en el párrafo 5. El objetivo de ese proceso es permitir a las autoridades competentes llegar a una conclusión sobre cuestiones no resueltas que impiden llegar a un acuerdo. Cuando se alcanza ese acuerdo gracias al arbitraje, el carácter esencial del acuerdo mutuo continúa siendo el mismo.

79. En algunos casos este planteamiento significará que las partes deberán dedicar tiempo y recursos a un proceso de arbitraje conducente a un acuerdo mutuo que no será aceptado por el contribuyente. No obstante, la experiencia práctica revela que hay muy pocos casos en que el contribuyente rechace un acuerdo mutuo y opte por los recursos jurídicos internos. Asimismo, en esos casos excepcionales sería de prever que los tribunales o tribunales administrativos internos tengan en cuenta que se había ofrecido al contribuyente una solución administrativa para su caso que habría obligado a ambos Estados.

80. En algunos Estados, las cuestiones no resueltas entre autoridades competentes solo pueden someterse a arbitraje si no hay ya disponibles recursos jurídicos internos. Para recurrir al arbitraje, esos Estados podrían considerar el planteamiento alternativo de obligar a una persona

a renunciar al derecho a emprender recursos jurídicos internos antes de que pueda llevarse a cabo el arbitraje. Ello podría realizarse sustituyendo la segunda oración del párrafo por la fórmula “No obstante, estas cuestiones no resueltas no se someterán a arbitraje si una persona directamente afectada por el caso está autorizada, en virtud de la legislación interna de uno u otro Estado, a esperar una decisión de los tribunales o tribunales administrativos de ese Estado acerca de esas cuestiones o si dichos tribunales o tribunales administrativos han dictado ya un fallo sobre las mismas”. Para evitar una situación en que un contribuyente deba renunciar a los recursos jurídicos internos sin ninguna garantía en cuanto al resultado del caso, sería importante modificar también el párrafo para incluir un mecanismo que garantizara, por ejemplo, que se evitaría de hecho la doble tributación. Asimismo, dado que el contribuyente renunciaría entonces al derecho a ser escuchado por los tribunales nacionales, el párrafo debería modificarse para ofrecer las suficientes garantías jurídicas al contribuyente en cuanto a su participación en el proceso de arbitraje para cumplir los requisitos que puedan existir en virtud de la legislación interna para que esa renuncia sea aceptable en virtud del sistema jurídico aplicable (por ejemplo, en algunos países esa renuncia quizá no fuera efectiva si no se garantizara a la persona el derecho a ser escuchada oralmente durante el arbitraje).

81. El párrafo 5 dispone que [a menos que ambas autoridades competentes acuerden una solución diferente antes de transcurridos seis meses desde que se les hubiera comunicado la decisión o] a menos que una persona directamente afectada por el caso no acepte el acuerdo mutuo que aplica la decisión arbitral, esa decisión será vinculante para ambos Estados. Así pues, la tributación de toda persona directamente afectada por el caso deberá estar en consonancia con la decisión adoptada sobre las cuestiones sometidas a arbitraje, y las decisiones alcanzadas en el proceso arbitral se reflejarán en el acuerdo mutuo que se presentará a esas personas.

82. Como se señala en el apartado 76 *b) supra*, cuando se llega a un acuerdo mutuo antes de que se hayan agotado los recursos jurídicos internos, normalmente las autoridades competentes exigen, como condición para la aplicación del acuerdo, que las personas afectadas renuncien al ejercicio de los recursos jurídicos internos que puedan existir acerca de las cuestiones incluidas en el acuerdo. Sin esa renuncia, una decisión tribunal posterior podría de hecho impedir que las autoridades competentes aplicaran el acuerdo. Así pues, a los efectos del párrafo 5, si una persona a la que se ha presentado el acuerdo mutuo que aplica a la decisión arbitral no acepta renunciar al ejercicio de los recursos jurídicos internos, se considerará que esa persona no ha aceptado dicho acuerdo.

83. La decisión arbitral es solo vinculante con respecto a las cuestiones específicas sometidas a arbitraje. Si bien nada impide que las autoridades competentes resuelvan otros casos semejantes (incluidos los casos que afectan a las mismas personas pero en diferentes períodos fiscales) de acuerdo con esa decisión, no hay ninguna obligación de hacerlo y, por consiguiente, cada Estado tiene derecho a adoptar un planteamiento diferente para resolver esos otros casos.

El párrafo 5 permite a las autoridades competentes aprobar una solución diferente de la adoptada en la decisión arbitral, siempre que lo hagan antes de transcurridos seis meses desde que se les hubiera comunicado la decisión arbitral. Por consiguiente, esta decisión no es vinculante si ambas autoridades competentes consideran que no es adecuada y consiguen aprobar una solución diferente dentro del plazo indicado. Un acuerdo mutuo posterior que difiera de la decisión arbitral no está autorizado en virtud del párrafo 5 del artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE pero está autorizado en virtud del artículo 12 del Convenio de arbitraje de la Unión Europea.

85. La última oración del párrafo permite que la modalidad de aplicación del proceso de arbitraje sea determinada mediante acuerdo mutuo. Algunos aspectos podrían incluirse también en el artículo mismo, en un protocolo o mediante el intercambio de notas diplomáticas. Cualquiera que sea la forma que adopte el acuerdo, deberían especificarse normas estructurales o de procedimiento para la aplicación del párrafo, teniendo en cuenta su requisito de que la decisión arbitral sea vinculante para ambos Estados. En teoría, ese acuerdo debería formularse al mismo tiempo que el convenio a fin de que pueda firmarse, y aplicarse, inmediatamente después de que entre en vigor el párrafo. Asimismo, ya que el acuerdo contendrá información detallada acerca del proceso que deberá seguirse para someter a arbitraje las cuestiones no resueltas, sería importante que este acuerdo se hiciera público. En el Anexo puede encontrarse un formulario modelo de dicho acuerdo, junto con observaciones sobre las normas de procedimiento que incorpora.

19. En cualquier momento después de la solicitud de arbitraje de conformidad con el párrafo 5 y antes de que los árbitros hayan comunicado una decisión a las autoridades competentes, estas pueden acordar una solución de las cuestiones no resueltas que dieron lugar al arbitraje. En tal caso se considerará que la cuestión se ha resuelto en virtud del procedimiento de acuerdo mutuo y no se tomará ninguna decisión arbitral. No obstante, las autoridades competentes no pueden finalizar el proceso de arbitraje sin haber resuelto el caso. De lo contrario se echaría por tierra la certeza que caracteriza al proceso (por ejemplo, la persona que ha presentado el caso de conformidad con el párrafo 1 podría haber renunciado a los recursos judiciales porque el caso se ha sometido a arbitraje).

C. CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO ADICIONALES
RELACIONADAS CON EL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

20. La última oración del párrafo 4 del artículo 25 (variantes A y B) autoriza a las autoridades competentes a adoptar dispositivos bilaterales para la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo. En los párrafos siguientes se examinan varios aspectos relacionados con el procedimiento de acuerdo mutuo y se incluyen sugerencias relativas a los dispositivos que podrían ser adoptados por las autoridades competentes. Las sugerencias no son exhaustivas y deberían adaptarse o complementarse de acuerdo con la experiencia y las circunstancias de cada país.

a) *Aspectos del procedimiento de acuerdo mutuo que se deberían abordar*

21. Los dispositivos de procedimiento relativos a acuerdos mutuos deben ser adecuados al número y al tipo de cuestiones que previsiblemente serán abordados por las autoridades competentes, así como a la capacidad y a los recursos administrativos de esas autoridades. Los dispositivos adoptados no deben tener una estructura rígida, sino incluir más bien el grado de flexibilidad necesario para facilitar las consultas y el acuerdo, y no obstaculizarlos con complicados trámites y requisitos de procedimiento. Empero, incluso unos dispositivos de procedimiento relativamente simples deben incluir algunas normas mínimas encaminadas a informar a los contribuyentes de sus derechos y obligaciones esenciales en virtud del procedimiento de acuerdo mutuo. Parecería que estas normas mínimas deberían abarcar cuestiones como las siguientes:

- En qué etapa de un problema tributario un contribuyente puede solicitar la actuación de la autoridad competente en virtud del procedimiento de acuerdo mutuo;
- Si el contribuyente debe atenerse a ciertas formalidades al solicitar la actuación de la autoridad competente;
- Si existe algún plazo aplicable para que el contribuyente solicite la actuación de la autoridad competente;
- Cuando el contribuyente solicita la actuación de la autoridad competente, si queda obligado por la decisión de la autoridad competente y si debe renunciar a los demás recursos administrativos o judiciales como condición para la aplicación de un acuerdo mutuo alcanzado por la autoridades competentes;
- La forma, si la hay, en que el contribuyente puede participar en las actuaciones de la autoridad competente y qué requisitos se exigen en relación con el suministro de información por el contribuyente.

b) *Cooperación necesaria de la persona que formula la solicitud*

22. El resultado positivo de un procedimiento de acuerdo mutuo depende en gran medida de la plena cooperación de la persona que formuló la solicitud. Dicha persona debe, en particular, ayudar a las autoridades competentes a determinar los hechos en que se basa el caso. Ello requiere que la persona descubra en forma precisa y completa todos los hechos pertinentes y la documentación probatoria que tenga a su disposición. Cuando, en particular, las transacciones se han llevado a cabo en el otro Estado contratante, la persona que formuló la solicitud debe presentar los documentos pertinentes en los que se establezcan las condiciones de dichas transacciones y facilitar información completa sobre los hechos y circunstancias de esas transacciones.

23. La autoridad competente puede, en particular, exigir que la persona que formula la solicitud presente lo antes posible:

- una descripción de los antecedentes generales del caso en la que se incluiría una descripción de las actividades industriales y comerciales de las personas en cuestión y de los contratos y mecanismos que constituyen esos antecedentes generales, como un acuerdo entre los accionistas, un acuerdo de sociedad colectiva, un acuerdo de licencia o un acuerdo de proyecto;
- los detalles de la situación que, al parecer, dieron o darán lugar a una tributación no conforme con las disposiciones de la Convención, en los que se podrían incluir, por ejemplo, los detalles de las transacciones o actos (por ejemplo, un pago o el suministro de un bien o la prestación de un servicio) que fueron caracterizados de determinada manera por la administración tributaria del otro Estado contratante, respaldados con la documentación probatoria y, en particular, los documentos que se han presentado a la administración tributaria del otro Estado contratante;
- el monto de los ingresos y de los impuestos implicados (o una estimación de los mismos);
- los estados de cuentas financieros pertinentes de la persona o personas implicadas en las transacciones o actividades en cuestión;
- una descripción de los años fiscales o períodos pertinentes afectados por el caso (en cada Estado, cuando sean diferentes);
- una descripción de la situación procesal del caso en el otro Estado contratante, por ejemplo, indicando si se ha presentado un informe de auditoría fiscal, se ha recibido una liquidación fiscal, se ha formulado una apelación o se ha incoado un litigio; y
- una referencia a las disposiciones pertinentes del acuerdo fiscal aplicable y el análisis que confirme la reclamación de que hay o habrá una

tributación no conforme con esas disposiciones (en su caso, debería presentarse también el análisis jurídico de las autoridades tributarias del otro Estado contratante).

24. Puede resultar más difícil obtener parte de esa información cuando las transacciones pertinentes implican a terceras partes que no son empresas asociadas de la persona que formula la solicitud. Asimismo, algunas informaciones quizá no estén disponibles cuando se realiza la solicitud. No obstante, la información facilitada en la fase inicial debe ser suficiente para que la autoridad competente a la que se presenta el caso pueda determinar si la objeción está justificada. Una autoridad competente no podría iniciar en ningún caso un procedimiento de acuerdo mutuo cuando la persona que formula la solicitud presente información insuficiente o inadecuada.

25. El procedimiento de acuerdo mutuo previsto en el párrafo 1 del artículo 25 solo está disponible en los casos en que una persona considera que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes tienen o tendrán como consecuencia una tributación no conforme con las disposiciones de la Convención. Puede haber casos en que exista doble tributación debido a que un contribuyente no ha observado las normas procesales (por ejemplo, el vencimiento de los plazos) sin que haya ninguna tributación no conforme con la Convención; en tales casos no estará disponible ese procedimiento de acuerdo mutuo.

c) Información sobre ajustes

26. Las autoridades competentes deben decidir sobre el alcance de la información que ha de suministrarse acerca de los ajustes referentes a imputaciones de la renta, y la fecha en que una autoridad competente ha de comunicar esa información a la otra. Esa información podría, pues, abarcar los ajustes propuestos o concertados por la administración fiscal de un país, las entidades vinculadas interesadas y el carácter general de los ajustes.

27. Hablando en términos generales, es probable que la mayoría de las autoridades competentes lleguen a la conclusión de que la transmisión automática de esa información no es necesaria ni conveniente. Tal vez la autoridad competente del país que realice un ajuste advierta que la tarea de reunir la información y prepararla en forma adecuada para su transmisión es difícil o lleva mucho tiempo. Además, quizá la otra autoridad competente considere engorrosa la sola elaboración de un volumen de datos transmitidos rutinariamente por la primera autoridad competente. Por otro lado, habitualmente cabe confiar en que una sociedad contribuyente informará de los procedimientos a la entidad con que esté relacionada en el otro país, y esta última, a su vez, estará en condiciones de informar a su autoridad competente. Por este motivo, se

facilitaría el funcionamiento de un sistema de consultas si la administración fiscal que considera un ajuste que posiblemente involucre un aspecto internacional avisa al contribuyente con tanta anticipación como sea posible.

28. Algunas autoridades competentes, aunque no deseen ser informadas de manera rutinaria de todos los ajustes hechos en el otro país, tal vez deseen recibir de sus propios contribuyentes o de la otra autoridad competente un “aviso inmediato” de los casos graves o de la existencia de un grado considerable o de un patrón de actividades respecto de determinados tipos de casos; de un modo análogo, tal vez deseen transmitir esa información. En ese caso debería elaborarse un sistema para la obtención de la misma. Algunas autoridades competentes tal vez quieran ampliar su sistema de aviso inmediato a casos menos graves, a fin de abarcar un número de casos mayor.

d) Iniciación de las consultas de las autoridades competentes en el momento de proponer o concertar ajustes

29. El párrafo 1 del artículo contiene reglas generales acerca de la presentación de un caso por el contribuyente. La autoridad competente a la que se presente válidamente un caso debe examinar primero si puede llegar a una solución satisfactoria. Si no puede hacerlo, debe determinar en qué etapa consultará a la autoridad competente del otro Estado.

30. Muchas autoridades competentes preferirán, al menos en las primeras etapas de su andadura, que no se recurra al proceso de consulta cuando exista un ajuste propuesto, y probablemente tampoco cuando haya un ajuste concertado. Es posible que un ajuste propuesto no se traduzca jamás en una decisión definitiva, e incluso un ajuste concertado puede o no dar origen a una demanda de ajuste correlativo; incluso en caso afirmativo es posible que ese último ajuste se produzca sin dificultades. En consecuencia, tal vez muchas autoridades competentes decidan que no se debe iniciar el proceso de consulta hasta que entre en juego en algún momento el ajuste correlativo (u otra consecuencia tributaria en el segundo país).

31. Sin embargo, tal vez algunas autoridades competentes prefieran que se recurra antes al proceso bilateral, quizá en la etapa del ajuste propuesto. Ello puede facilitar el proceso de consultas, dado que el primer país no tendrá una posición inicial fija. En tal caso, la otra autoridad competente debería estar preparada para examinar la cuestión en su etapa inicial con la primera autoridad competente. Tal vez otras autoridades competentes estén dispuestas a que sea el contribuyente quien decida y, por lo tanto, a que se recurra a ese proceso en cualquier momento a partir del ajuste propuesto.

32. Como mínimo, debe informarse a los contribuyentes acerca de cuándo podrán valerse del procedimiento de acuerdo mutuo y a qué autoridad compe-

tente deben dirigirse. Asimismo, debe informarse a los contribuyentes de las formalidades de la solicitud, aunque es probable que, normalmente, baste con un simple formulario

e) *Ajustes correlativos*

i) *Principio rector*

33. Se reconoce que, para ser eficaz, un acuerdo que contenga una disposición sobre el ajuste correlativo basada en el párrafo 2 del artículo 9 debe prever también la inaplicabilidad de una ley nacional que suponga un obstáculo de procedimiento o de otro tipo a la realización del ajuste correlativo. De ahí que disposiciones como las normas sobre prescripción y el carácter definitivo de la determinación de impuestos tendrían que dejarse de lado para que se pudieran hacer los ajustes correlativos, tal como se dispone en la última oración del párrafo 2 del artículo 25. Si un país determinado no puede dejar de lado, mediante un acuerdo, esos aspectos de su legislación interna, esto tendrá que indicarse como excepción a la disposición sobre el ajuste correlativo, aunque cabría esperar que pudiera enmendarse la legislación interna a fin de evitar la necesidad de dicha disposición excepcional.

ii) *Procedimiento de la autoridad competente*

34. El párrafo 2 del artículo 9 no prescribe el método del ajuste correlativo, toda vez que este dependerá de la naturaleza del ajuste inicial y de sus efectos en la cuantía del impuesto que se ha de pagar sobre los beneficios de la entidad conexas. En consecuencia, el método del ajuste correlativo es un aspecto de la cuestión sustantiva en que se basa el ajuste inicial. Habida cuenta del requisito del ajuste correlativo estipulado en el artículo 9, es evidente que en esta etapa debe ser asequible el procedimiento de acuerdo mutuo. Así, si las autoridades fiscales del Estado contratante que deben introducir ese ajuste no efectúan por sí mismas el ajuste correlativo, los contribuyentes deben tener derecho a recurrir al procedimiento de acuerdo mutuo. Cuando el contribuyente recurre a la autoridad competente de un Estado contratante, esa autoridad competente puede estar en condiciones de resolver el asunto sin consultar con la autoridad competente del otro Estado contratante, tal como se prevé en la primera parte del párrafo 2 del artículo 25. Por ejemplo, la primera autoridad competente puede estar en condiciones de resolver un asunto con posibles consecuencias internacionales que derive de un ajuste propuesto por una subdivisión política del Estado aun cuando la autoridad competente represente al gobierno central de dicho Estado. Ese es, naturalmente, un aspecto del derecho nacional afectado por el acuerdo

35. Como aspecto mínimo de procedimiento, las autoridades competentes deben indicar la medida en la que se permitirá al contribuyente participar en

el procedimiento ante la autoridad competente, y las modalidades de esa participación. Tal vez algunos países deseen que el contribuyente tenga un grado razonable de participación. Otros países pueden permitir que el contribuyente presente información e incluso que comparezca ante ellas; es posible que otros limiten la participación del contribuyente al suministro de datos. Cabe presumir que las autoridades competentes fijen como condición que el contribuyente que acuda a este recurso les presente la información pertinente necesaria para resolver la cuestión. Además, cuando proceda, es posible que algunas autoridades competentes exijan que los datos que suministre un contribuyente se organicen, dentro de lo posible, con arreglo a principios contables internacionalmente aceptados, a fin de que en esos datos haya cierta uniformidad y objetividad. Cabe notar que se está avanzando con rapidez en la elaboración de normas contables internacionales, lo que sin duda ayudará a la labor de las autoridades competentes. Otro aspecto relativo a la participación del contribuyente es que debe estipularse que se informe de las respuestas de la autoridad competente al contribuyente que solicite el procedimiento ante esa autoridad.

36. Las autoridades competentes tendrán que determinar la forma en que se efectuarán las consultas una vez iniciado este proceso. Cabe presumir que la naturaleza de las consultas dependerá del número y del carácter de los casos de que se trate. Las autoridades competentes deben velar por que el procedimiento de consultas sea flexible y mostrarse abiertas a toda forma de comunicación, a fin de que se pueda utilizar el método apropiado al asunto de que se trate.

37. Hay varias posibilidades alternativas, como consultas oficiosas por medios electrónicos o en persona; reuniones entre funcionarios técnicos o auditores de cada país, cuyas conclusiones habrán de ser aceptadas o ratificadas por las autoridades competentes; designación de una comisión mixta cuando se trate de un asunto complicado o de una serie de asuntos; reuniones personales oficiales de las autoridades competentes, etcétera. No parece conveniente establecer un plazo dentro del cual las autoridades competentes deban resolver una cuestión, puesto que la complejidad de los distintos asuntos es variable. Sin embargo, las autoridades competentes deben establecer hábitos de trabajo que conduzcan a una solución rápida de los casos y procurar que no haya una demora indebida.

38. Como se examina en los párrafos 25 y 42 del comentario de la OCDE citado en el párrafo 9 *supra*, un importante aspecto mínimo del procedimiento de la autoridad competente es el efecto del recurso a ese procedimiento por parte del contribuyente. ¿Queda este obligado por la decisión de las autoridades competentes, en el sentido de que renuncia a sus derechos a otros procedimientos sustitutivos, como el recurso a procedimientos internos, administrativos o judiciales? Si las autoridades competentes quieren que sus actuaciones sean exclusivas y obligatorias, será necesario que las disposicio-

nes del acuerdo se redacten de forma que permitan ese resultado. Presumiblemente, ese resultado puede lograrse conforme a la delegación de carácter general del párrafo 4 del artículo 25, exigiendo al contribuyente que renuncie al recurso a esos otros procedimientos alternativos. Sin embargo, incluso con este párrafo, tal vez algunos países consideren que su derecho nacional exige una declaración más explícita que permita que el procedimiento de la autoridad competente sea obligatorio, en especial habida cuenta de la práctica actual de los acuerdos de no considerar obligatorio dicho procedimiento. Tal vez algunas autoridades competentes deseen que sus decisiones sean obligatorias, para evitar que después de todo el esfuerzo realizado para llegar a un acuerdo el contribuyente rechace luego los resultados si cree que puede resultar más favorecido en los tribunales o ante otras instancias. Otras autoridades competentes quizá deseen atenerse a la práctica actual y, por lo tanto, no quieran obligar a los contribuyentes, o quizá no estén en situación de hacerlo con arreglo al derecho interno. Al parecer, esta es una cuestión en que la experiencia puede constituir una orientación útil.

39. Una cuestión básica relativa al procedimiento de la autoridad competente es determinar hasta qué punto las propias autoridades competentes deben considerarse obligadas a llegar a un acuerdo sobre un asunto que se les plantee. Como mínimo, el acuerdo exige consultas y obliga a tratar de hallar una solución a la doble tributación económica. Pero, ¿deben esas consultas terminar en un acuerdo? Es de presumir que, por regla general, el desacuerdo dejará a las entidades conexas en una situación en que pueda darse una doble tributación contraria al acuerdo, por ejemplo, cuando un país se haya opuesto a un ajuste correlativo alegando que el ajuste inicial no estaba en conformidad con la norma de independencia. Por otra parte, un acuerdo significaría que se haría un ajuste correlativo, o que se haría un cambio en el ajuste inicial, el cual iría seguido de un ajuste correlativo, o que se anularía el ajuste inicial. En definitiva, la cuestión general consiste en determinar si la consulta de las autoridades competentes debe regirse por el requisito de que exista “acuerdo en llegar a un acuerdo”.

40. En la práctica, esta cuestión no es tan grave como podría parecer. La experiencia de la mayoría de las autoridades competentes demuestra que casi siempre se llega en definitiva a un acuerdo o una solución. Naturalmente, la solución puede a menudo ser una avenencia, pero esta es un aspecto esencial del proceso de consultas y negociaciones, de ahí que en realidad no representaría un gran cambio que las autoridades competentes decidiesen que su proceso debería regirse por la norma del “acuerdo en llegar a un acuerdo”. Sin embargo, algunos países pueden considerar la adopción formal de ese criterio como una medida de consecuencias jurídicas importantes y, en consecuencia, no estarán dispuestos a aceptar ese requisito.

41. Se reconoce que, con respecto a algunos países, el proceso de acuerdo podría facilitarse si ante un caso extremadamente difícil o una situación de estancamiento las autoridades competentes pudieran consultar, oficialmente, a expertos externos que les diesen una opinión consultiva o les ayudasen de alguna otra manera en la resolución del asunto. Esos expertos podrían ser personas vinculadas, en el presente o en el pasado, con otras administraciones fiscales y que poseyesen la experiencia necesaria en la materia. Lo que importaría esencialmente sería la actuación personal de los expertos. Este recurso a la asistencia externa podría ser útil incluso cuando las autoridades competentes no actuasen en virtud de la norma del “acuerdo en llegar a un acuerdo”, puesto que la asistencia externa, al presentar un nuevo punto de vista, podría ayudar a resolver una situación de estancamiento.

f) *Publicación de procedimientos y determinaciones de la autoridad competente*

42. Las autoridades competentes deben hacer públicos los procedimientos que adopten con respecto a sus propios procedimientos de consulta. La descripción de los procedimientos deberá ser lo más completa posible y contener al menos los aspectos mínimos de procedimiento que se examinaron *supra*.

43. Cuando el proceso de consultas haya dado lugar a una determinación sustantiva en una esfera importante y quepa pensar razonablemente que tal determinación puede orientar la opinión de las autoridades competentes, estas deben establecer un procedimiento para publicar en sus respectivos países tal determinación o decisión.

g) *Procedimiento para realizar los ajustes*

44. Las autoridades competentes deberán considerar qué procedimientos pueden requerirse para poner en práctica los diversos ajustes del caso. Por ejemplo:

- i) El primer país podrá considerar la posibilidad de aplazar un pago de impuestos en virtud del ajuste, o incluso de eximir del pago en el caso, por ejemplo, de que el pago o el reembolso de una imputación de gastos por la entidad conexas esté entonces prohibida por restricciones monetarias o de otro orden impuestas por el segundo país;
- ii) El primer país podrá considerar medidas para facilitar la puesta en práctica del ajuste y el pago de una suma reasignada. Así, si se imputa renta a la sociedad principal por servicios prestados a una filial extranjera conexas y se hace imponible dicha renta, se puede permitir, en lo que respecta al país de la sociedad principal, que

la filial establezca en sus libros una cuenta pagadera a favor de la sociedad principal y esta no quedará sujeta en su propio país a un segundo impuesto sobre el establecimiento o sobre el pago de la suma que ha de recibir. Ese pago no será considerado dividiendo por el país de la filial;

- iii) El segundo país podrá considerar medidas para facilitar la puesta en práctica del ajuste y el pago de una suma reasignada. Ello podrá, por ejemplo, involucrar el reconocimiento del pago efectuado como partida deducible, aunque antes del ajuste no hubiera obligación jurídica de pagar esa suma. Esto es, en realidad, un aspecto del ajuste correlativo.

h) Procedimientos unilaterales

45. La exposición que antecede se relaciona casi totalmente con procedimientos bilaterales en los que deben ponerse de acuerdo las autoridades competentes para llevar a la práctica el procedimiento de acuerdo mutuo. Una autoridad competente puede, además, considerar conveniente establecer ciertas normas o procedimientos unilaterales que se refieren a sus relaciones con sus propios contribuyentes, para que tales relaciones puedan entenderse mejor. Estas normas unilaterales pueden abarcar asuntos como el procedimiento que se ha de seguir para plantear cuestiones ante la autoridad competente; la facultad que tienen los contribuyentes para presentar inicialmente un asunto ante las autoridades competentes, aun cuando el procedimiento bilateral no exija que se realicen consultas en ese momento; la posibilidad de que la autoridad competente plantee nuevas cuestiones internas (las llamadas cuestiones afirmativas) entre las autoridades fiscales y el contribuyente si este recurre a la autoridad competente; y la solicitud de informaciones que ayuden a la autoridad competente a tratar esos asuntos.

46. Las normas unilaterales relativas a las actividades de una autoridad competente no requerirán el asentimiento de la otra autoridad competente, pues tales normas se limitan a la relación en el plano nacional con sus propios contribuyentes. No obstante, convendría comunicar tales normas a las demás autoridades competentes en virtud del acuerdo y evitar en lo posible diferencias materiales entre tales normas en relación con los diversos acuerdos.

D. INTERACCIÓN ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO Y EL MECANISMO DE SOLUCIÓN DE DIFERENCIAS DEL AGCS

47. En algunos casos raros, una controversia entre países acerca de la aplicación de la norma de trato nacional del artículo XVII del Acuerdo General so-

bre el Comercio de Servicios (AGCS) a los impuestos incluidos en un acuerdo fiscal podría dar lugar a que tanto el procedimiento de acuerdo mutuo como el mecanismo de solución de diferencias del AGCS fueran aplicables para resolver la cuestión. Este problema, la solución adoptada en el AGCS con respecto a los acuerdos fiscales existentes cuando entró en vigor y una posible solución con respecto a acuerdos posteriores se examinan en las partes siguientes del comentario al artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE, que los países quizá deseen tener en cuenta al negociar un acuerdo fiscal:

88. La aplicación del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS), que entró en vigor el 1 de enero de 1995 y que ha sido suscrito por todos los países miembros, plantea algunas cuestiones especiales en relación con el procedimiento de acuerdo mutuo.

89. El párrafo 3 del artículo XXII del AGCS dispone que las diferencias relativas a la aplicación del artículo XVII, que es una norma de trato nacional, no podrán ser examinadas en el marco de los mecanismos de solución de diferencias previstos en los artículos XXII y XXIII del Acuerdo si la medida controvertida está “comprendida en el ámbito de un acuerdo internacional entre [los Miembros] destinado a evitar la doble tributación” (por ejemplo, un acuerdo fiscal). En caso de desacuerdo entre los Miembros en cuanto a que la medida esté o “no comprendida en el ámbito” de tal acuerdo internacional, el párrafo 3 dispone que cualquiera de los Miembros partes en la diferencia podrá plantear esta cuestión ante el Consejo del Comercio de Servicios, que someterá la cuestión a arbitraje vinculante. No obstante, la nota a pie de página del párrafo 3 contiene la importante excepción de que si la diferencia se refiere a acuerdos destinados a evitar la doble tributación “vigentes en la fecha de entrada en vigor” del AGCS, esa cuestión solo podrá plantearse ante el Consejo del Comercio de Servicios con el consentimiento de ambas partes en tal acuerdo.

90. El párrafo plantea dos problemas especiales respecto de los acuerdos fiscales.

91. Primero, la nota a pie de página de ese párrafo se refiere a un régimen diferente para los acuerdos fiscales concertados antes y después de la entrada en vigor del AGCS, decisión que bien podría considerarse inapropiada, en particular cuando un acuerdo vigente al tiempo de la entrada en vigor del AGCS se renegocia ulteriormente o cuando más tarde se concierta un protocolo en relación con un acuerdo vigente en esa fecha.

92. Segundo, las palabras “esté comprendida en el ámbito” son ambiguas, como demuestra la inclusión en el párrafo 3 del artículo XXII del AGCS tanto de un procedimiento de arbitraje como de una cláusula que exime a las convenciones preexistentes de su aplicación a fin de resolver

los desacuerdos relativos a su significado. Aunque parece evidente que un país no podrá sostener de buena fe⁵⁰ que una medida relacionada con un impuesto al cual no se le aplique ninguna disposición de un acuerdo fiscal está comprendida en el ámbito de dicho acuerdo, no queda claro si la frase comprende todas las medidas fiscales contempladas en todas las disposiciones del acuerdo fiscal o solo en algunas de ellas.

93. Los Estados contratantes acaso quieran evitar estas dificultades mediante una ampliación bilateral de la aplicación de la nota a pie de página del párrafo 3 del artículo XXII del AGCS a las convenciones concertadas después de la entrada en vigor del Acuerdo. Esa ampliación bilateral, que complementaría —pero en modo alguno contravendría— las obligaciones de los Estados contratantes en virtud del AGCS, se podría incorporar en la Convención mediante la adición de la siguiente cláusula:

A los efectos del párrafo 3 del artículo XXII (Consultas) del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, los Estados contratantes convienen en que, no obstante lo dispuesto en ese párrafo, toda diferencia entre ellos acerca de si una medida está o no comprendida en el ámbito de la presente Convención podrá ser presentada ante el Consejo del Comercio de Servicios, conforme a lo dispuesto en dicho párrafo, solo con el consentimiento de ambos Estados contratantes. Las dudas en cuanto a la interpretación de este párrafo se resolverán con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 25 o, de no haber acuerdo en virtud de dicho procedimiento, conforme a cualquier otro procedimiento en que hubieren convenido ambos Estados contratantes.

94. En relación con otros acuerdos bilaterales o multilaterales relacionados con el comercio o la inversión se pueden plantear problemas similares a los examinados *supra*. Los Estados contratantes, en el curso de sus negociaciones bilaterales, pueden enmendar la cláusula sugerida *supra* a fin de garantizar que las cuestiones relacionadas con los impuestos comprendidos en el ámbito de su acuerdo fiscal se resuelvan por conducto del procedimiento de acuerdo mutuo, y no por medio de los mecanismos de solución de diferencias de esos acuerdos.

⁵⁰ La obligación de aplicar e interpretar los tratados de buena fe está reconocida expresamente en los artículos 26 y 31 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*; en consecuencia, la excepción señalada en el párrafo 3 del artículo XXII del AGCS se aplica únicamente a las diferencias de buena fe.

ANEXO

AL COMENTARIO AL PÁRRAFO 5 DEL ARTÍCULO 25
(VARIANTE B)*Modelo de acuerdo mutuo sobre arbitraje*

1. El Comité considera que los párrafos del anexo al comentario al párrafo 5 del artículo 25 de la Convención modelo de la OCDE que se reproducen a continuación son relevantes para la aplicación del párrafo 5 de la variante B del artículo. Las observaciones adicionales que aparecen entre corchetes, que no forman parte del comentario sobre la Convención modelo de la OCDE, se han introducido para reflejar las diferencias entre las dos versiones del párrafo así como las diferencias introducidas en el mismo modelo de acuerdo mutuo, que son fundamentalmente las siguientes:

- En el modelo de acuerdo que se presenta a continuación se estipula que, a menos que las autoridades competentes acuerden en un caso concreto que el grupo de arbitraje emitirá una decisión independiente, se adoptará el planteamiento conocido como “última mejor oferta” u “oferta final” (lo que se designa normalmente como “arbitraje de béisbol”). Este proceso simplificado de arbitraje es menos costoso. La elección entre las posiciones de las autoridades competentes acerca de cada una de las cuestiones que deben resolverse será más rápida que la elaboración y presentación de una opinión independiente sobre cada una de esas cuestiones; además, esa elección puede requerir un solo árbitro independiente, aun cuando la norma básica es que haya tres.
- El modelo de acuerdo mutuo prevé también que un caso no se someterá a arbitraje si no implica una cuantía mínima de impuestos (especificada por las autoridades competentes). Esos casos solo se someterán a arbitraje si ambas autoridades competentes están de acuerdo en que conviene hacerlo (por ejemplo, a fin de resolver una cuestión de principios). No obstante, es indudable que los contribuyentes esperan que las autoridades competentes resuelvan directamente los casos que implican pequeñas cantidades de impuestos y en los que no se ve afectada ninguna cuestión de principio.
- A fin de garantizar su neutralidad, el modelo de acuerdo estipula que los árbitros designados deben realizar una declaración en la que manifiesten que, por lo que ellos pueden saber, no existen circunstancias que puedan dar lugar a dudas justificables acerca de su independencia o imparcialidad y que darán a conocer puntualmente por escrito a ambas autoridades competentes las circunstancias semejantes que puedan presentarse durante el proceso de arbitraje.

- El modelo de acuerdo mutuo contiene algunas normas para determinar la remuneración de los árbitros.
2. Los párrafos de la OCDE incluidos en el anexo del comentario al párrafo 5 del artículo 25 dicen así:

1. A continuación se presenta un modelo de acuerdo, que puede servir de base a las autoridades competentes para diseñar un acuerdo mutuo con el fin de aplicar el proceso de arbitraje previsto en el párrafo 5 de [la variante de B del artículo]. Los párrafos 2 a 43 que siguen [*al modelo de formulario; págs. 437-448*] examinan las diversas disposiciones del acuerdo y en algunos casos formulan alternativas. Obviamente, las autoridades competentes tienen libertad para modificar, agregar o suprimir cualquier disposición de este modelo de acuerdo al concluir su acuerdo bilateral.

ACUERDO MUTUO
SOBRE LA APLICACIÓN DEL PÁRRAFO 5 DEL ARTÍCULO 25

Las autoridades competentes [del Estado A] y [el Estado B] han concertado el siguiente acuerdo mutuo para establecer la modalidad de aplicación del proceso de arbitraje previsto en el párrafo 5 del artículo 25 del [título del convenio], que entró en vigor el [fecha de la entrada en vigor]. Las autoridades competentes pueden modificar o complementar este acuerdo mediante un intercambio de cartas entre ellas.

1. *Solicitud para someter un caso a arbitraje*

La solicitud de que las cuestiones no resueltas dimanantes de un caso de acuerdo mutuo se sometan al arbitraje de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 5 del artículo 25 del Convenio (la “solicitud de arbitraje”) se formulará por escrito y será enviada [por una autoridad competente a la otra autoridad competente y a la persona que ha presentado el caso a la autoridad competente de un Estado contratante de acuerdo con el párrafo 1 del artículo 25]. La solicitud deberá contener información suficiente para identificar el caso e ir acompañada de una declaración escrita de cada una de las personas que [haya presentado el caso] o se vea directamente afectada por él, en el sentido de que ningún tribunal o tribunal administrativo de los Estados [...] ha dictado ningún fallo sobre esas cuestiones.

[Una autoridad competente no presentará ninguna solicitud de arbitraje cuando la cuantía de los supuestos implicados en el procedimiento de acuerdo mutuo pertinente sea inferior a [cuantía

determinada bilateralmente], a menos que ambas autoridades competentes convengan en que es adecuado hacerlo (por ejemplo, para resolver una cuestión de principio).]

2. *Plazo para el sometimiento de un caso a arbitraje*

Una solicitud de arbitraje solo podrá realizarse [tres] años después de la fecha en que un caso presentado a la autoridad competente de un Estado contratante de acuerdo con el párrafo 1 del artículo 25 se haya presentado también a la autoridad competente del otro Estado. Con ese fin, se considerará que un caso se ha presentado a la autoridad competente del otro Estado únicamente si se ha facilitado la siguiente información: [la información y documentos necesarios se especificarán en el acuerdo].

3. *Mandato*

Antes de transcurridos tres meses desde la recepción de la solicitud de arbitraje por [la otra autoridad competente], las autoridades competentes convendrán las cuestiones que deberán ser resueltas por el grupo de arbitraje y comunicarlas por escrito a la persona que [haya presentado el caso]. Ese será el “Mandato” para el caso. Sin perjuicio de lo dispuesto en los siguientes párrafos de este acuerdo, las autoridades competentes podrán incluir también en el Mandato normas de procedimiento complementarias o diferentes de las incluidas en esos párrafos y ocuparse de esas materias en la forma que consideren adecuada.

4. *Falta de notificación del Mandato*

Si [,] en el plazo mencionado en el párrafo 3 *supra*, [el Mandato no ha sido aprobado por las autoridades competentes y notificado a la persona que ha presentado el caso,] las autoridades competentes podrán*, antes de transcurrido un mes después del final de ese plazo, comunicarse mutuamente por escrito una lista de las cuestiones que deberán resolverse mediante arbitraje. Todas las listas así comunicadas durante ese período constituirán el Mandato provisio-

* Algunos miembros del Comité de Expertos de las Naciones Unidas, sin embargo, consideran que en ese caso la persona que ha presentado el caso debería poder también comunicar su propia lista de cuestiones que se deberían resolver mediante arbitraje. Una vez que la persona ha solicitado el arbitraje queda ligada a la decisión derivada de él y debería tener el derecho de ser compensada en el fallo de las autoridades competentes.

nal. Antes de transcurrido un mes después de que todos los árbitros hayan sido nombrados en la forma prevista en el párrafo 5 *infra*, los árbitros comunicarán a las autoridades competentes y a la persona que [presentó el caso] una versión revisada del Mandato provisional basada en las listas así comunicadas. Antes de transcurrido un mes desde que la versión revisada haya sido recibida por ambas, las autoridades competentes tendrán la posibilidad de aprobar un Mandato diferente y comunicarlo por escrito a los árbitros y a la persona que [presentó el caso]. Si lo hacen así dentro de ese plazo, este Mandato diferente constituirá el Mandato para el caso. Si no se ha acordado otro Mandato diferente entre las autoridades competentes y se ha comunicado por escrito dentro de ese plazo, la versión revisada del Mandato provisional preparado por los árbitros constituirá el Mandato para el caso.

5. Selección de árbitros

Antes de transcurridos tres meses desde que el Mandato haya sido recibido por la persona que [presentó el caso] o, cuando se aplique el párrafo 4, antes de transcurridos cuatro meses desde que la solicitud de arbitraje haya sido recibida por la [otra] autoridad competente, cada una de las autoridades competentes nombrará un árbitro. Antes de transcurridos dos meses desde el último nombramiento, los árbitros así nombrados designarán un tercer árbitro que desempeñará las funciones de presidente. Si no se hace ningún nombramiento dentro del plazo establecido, el/los árbitro/s todavía no nombrado/s será/n designado/s por el [Presidente del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, de las Naciones Unidas, o si el Presidente es nacional o residente de uno de los dos Estados implicados en el caso, por el miembro de ese Comité que más tiempo lleve en el cargo y que no sea nacional o residente de esos Estados]. Dicho nombramiento se realizará antes de transcurrido [un mes] desde la recepción de una solicitud en ese sentido [de una u otra autoridad competente]*. Se

* Algunos miembros del Comité de Expertos de las Naciones Unidas, sin embargo, consideran que en ese caso la persona que ha presentado el caso debería poder también solicitar al Presidente elegido o al miembro del Comité de Expertos, en su caso, encargado de nombrar los árbitros. Una vez que la persona ha solicitado el arbitraje queda ligada a la decisión derivada de él y debería tener el derecho de ser compensada en el fallo de las autoridades competentes.

aplicará el mismo procedimiento, con las adaptaciones necesarias, si por cualquier razón es necesario sustituir a un árbitro una vez que haya comenzado el proceso arbitral. A menos que el Mandato disponga lo contrario, la remuneración de todos los árbitros... [se determinará en la forma siguiente, de acuerdo con el proceso de arbitraje acelerado:

- Los honorarios de los árbitros se fijarán en la cuantía de [cuantía que deberá determinarse de manera bilateral] al día, sujeta a modificación por las autoridades competentes.
- Por cada caso, cada árbitro será remunerado por no más de tres días de preparación, dos días de reuniones (también por videoconferencia) y por los días de viaje necesarios para asistir a las reuniones. No obstante, si los árbitros consideran que requieren tiempo adicional para examinar debidamente el caso, podrán recibir una remuneración por ese tiempo adicional.
- Asimismo, los árbitros tienen derecho al reembolso de los gastos razonables, previa autorización de las autoridades competentes.]

6. *Proceso de arbitraje acelerado*

[A menos que las autoridades competentes indiquen lo contrario en el Mandato,] se aplicarán las siguientes normas a un caso concreto [...]:

- [a)] Antes de transcurridos dos meses desde el nombramiento de los [árbitros o, cuando se aplique el párr. 4, antes de transcurridos dos meses desde el final del período durante el que las autoridades competentes pueden aprobar y comunicar un Mandato diferente], cada autoridad competente presentará por escrito a los [árbitros] su propia respuesta a las preguntas contenidas en el Mandato.
- [b)] Antes de transcurrido/s [tres] mes[es] desde la recepción de la última de las respuestas de las autoridades competentes, [los árbitros] decidirán cada cuestión incluida en el Mandato de conformidad con una de las dos respuestas recibidas de las autoridades competentes acerca de esa pregunta y notificarán a las autoridades competentes la elección, junto con una breve justificación de la misma. Dicha decisión se aplicará en la forma prevista en el párrafo 19 [*infra*].

7. Requisitos exigidos y nombramiento de los árbitros

Toda persona, incluidos los funcionarios públicos de un Estado contratante, puede ser elegida como árbitro, a no ser que haya participado en fases previas del caso que da lugar al proceso de arbitraje. [Antes de su nombramiento, un árbitro presentará una declaración en la que manifieste que, por lo que él puede saber, no existen circunstancias que puedan dar lugar a dudas justificables acerca de su independencia o imparcialidad y que dará a conocer puntualmente por escrito a ambas autoridades competentes las circunstancias semejantes que puedan presentarse durante el proceso de arbitraje.] Se considerará que un árbitro ha sido nombrado cuando la persona o personas con autoridad para nombrar al árbitro y el árbitro mismo hayan firmado una carta que confirme ese nombramiento.

8. Comunicación de la información y confidencialidad

Únicamente a los efectos de la aplicación de las disposiciones de los artículos 25 y 26 y de la legislación interna de los Estados contratantes acerca de la comunicación y la confidencialidad de la información relacionada con el caso que dé lugar al proceso de arbitraje, cada árbitro será designado como autoridad representativa de la autoridad competente que ha nombrado a ese árbitro o, si el árbitro no ha sido nombrado exclusivamente por una autoridad competente, de la autoridad competente del Estado contratante al que se presentó inicialmente el caso que ha dado lugar al arbitraje. A los efectos de este acuerdo, cuando un caso que dé lugar a arbitraje haya sido presentado inicialmente de forma simultánea a ambas autoridades competentes, “la autoridad competente del Estado contratante al que se presentó inicialmente el caso que ha dado lugar al arbitraje” significa la autoridad competente mencionada en el párrafo 1 del artículo 25.

9. Incumplimiento de la obligación de presentación oportuna de información

Sin perjuicio [de lo dispuesto en el párrafo 5], cuando ambas autoridades competentes convengan en que la imposibilidad de resolver una cuestión en el plazo de [tres] años previsto en el párrafo 5 del artículo 25 se debe sobre todo a que una persona directamente afectada por el caso no ha presentado la información pertinente de forma oportuna, las autoridades competentes podrán aplazar el nombramiento del árbitro por un tiempo que corresponda al retraso en la presentación de esa información.

10. *Normas sobre el procedimiento y la presentación de pruebas*

Con sujeción al presente acuerdo y al Mandato, los árbitros deberán adoptar las normas sobre procedimiento y presentación de pruebas que consideren necesarias para dar respuesta a las cuestiones planteadas en el Mandato. Tendrán acceso a toda la información necesaria para decidir las cuestiones sometidas a arbitraje, incluida la información confidencial. A menos que las autoridades competentes convengan lo contrario, en la decisión no se tendrá en cuenta ninguna información que no estuviera disponible para ambas autoridades competentes antes de que la solicitud de arbitraje fuera “enviada por una” de ellas.

11. *Mecanismo de la opinión independiente*

Si las autoridades competentes así lo indican en el Mandato, se aplicará el mecanismo de la “opinión independiente” en vez del proceso de arbitraje acelerado. De acuerdo con ese enfoque, los árbitros tomarán su propia decisión y se aplicarán a cada caso concreto las siguientes normas:

- a) Salvo disposición en contrario del Mandato, la decisión del grupo arbitral se presentará por escrito e indicará las fuentes de derecho utilizadas y los argumentos que dieron lugar a su resultado. Con autorización de la persona que presentó el caso y de ambas autoridades competentes, la decisión del grupo arbitral se hará pública en su forma revisada sin mencionar los nombres de las partes implicadas ni ningún detalle que pueda revelar su identidad y en el entendimiento de que la decisión no tiene ningún valor oficial como precedente.
- b) La decisión arbitral debe comunicarse a las autoridades competentes y a la persona que presentó el caso antes de transcurridos seis meses desde la fecha en que el Presidente notifique por escrito a las autoridades competentes y a la persona que presentó el caso que ha recibido toda la información necesaria para comenzar a considerar el caso. Sin perjuicio de la primera parte de este párrafo, si en cualquier momento antes de transcurridos dos meses desde la fecha de nombramiento del último árbitro, el Presidente, con consentimiento de una de las autoridades competentes, notifica por escrito a la otra autoridad competente y a la persona que presentó el caso que no ha recibido toda la información necesaria para comenzar su consideración,

- si el Presidente recibió la información necesaria antes de transcurridos dos meses desde la fecha en que se envió la notificación, la decisión de arbitraje debe comunicarse a las autoridades competentes y a la persona que presentó el caso antes de transcurridos seis meses desde la fecha en que el Presidente recibió la información, y
 - si el Presidente no ha recibido la información necesaria antes de transcurridos dos meses desde la fecha en que se envió la notificación, la decisión de arbitraje, salvo acuerdo en contrario de las autoridades competentes, deberá tomarse sin tener en cuenta esa información aun cuando el Presidente la reciba posteriormente, y la decisión debe comunicarse a las autoridades competentes y a la persona que presentó el caso antes de transcurridos ocho meses desde la fecha en que se envió la notificación.
- c) La persona que presentó el caso puede, directamente o a través de sus representantes, comunicar por escrito su posición a los árbitros, en la misma medida en que tiene derecho a hacerlo durante el procedimiento de acuerdo mutuo.]

12. *Dispositivos logísticos*

Salvo acuerdo en contrario de las autoridades competentes, la autoridad competente a la que se presentó inicialmente el caso que dio lugar al arbitraje será la encargada de los dispositivos logísticos para las reuniones del grupo arbitral y suministrará el personal administrativo necesario para la realización del proceso de arbitraje. El personal administrativo así suministrado dependerá únicamente del Presidente del grupo arbitral en todas las cuestiones relacionadas con ese proceso.

13. *Costes*

Salvo acuerdo en contrario de las autoridades competentes:

- a) Cada autoridad competente y la persona que [presentó el caso] cargarán con los gastos relacionados con su propia participación en los procedimientos de arbitraje (con inclusión de los gastos de viaje y los costes relacionados con la preparación y presentación de sus opiniones);
- b) Cada autoridad competente sufragará la remuneración del árbitro nombrado exclusivamente por esa autoridad competente, o nombrado por [otra persona] si dicha autoridad competente no consiguió nombrar a ese árbitro, junto con

- los gastos de ese árbitro en concepto de viaje, telecomunicaciones y secretaría;
- c) La remuneración de los otros árbitros y sus gastos de viaje, telecomunicaciones y secretaría serán sufragados a partes iguales por los dos Estados contratantes;
 - d) Los costes relacionados con las reuniones del grupo arbitral y con el personal administrativo necesario para la realización del proceso de arbitraje serán sufragados por la autoridad competente a la que se presentó inicialmente el caso que dio lugar al arbitraje o, si se presenta en ambos Estados, se repartirán a partes iguales; y
 - e) Todos los demás costes (incluidos los de traducción y registro de los procedimientos) relacionados con los gastos convenidos por ambas autoridades competentes, serán sufragados a partes iguales por los dos Estados contratantes.

14. *Principios jurídicos aplicables*

Los árbitros decidirán las cuestiones sometidas a arbitraje de conformidad con las disposiciones aplicables de la [Convención] y, con sujeción a esas disposiciones, de las recogidas en la legislación interna de los Estados contratantes. Las cuestiones relacionadas con la interpretación del tratado serán decididas por los árbitros teniendo en cuenta los principios de interpretación incorporados en los artículos 31 a 33 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* [...]. Los árbitros considerarán también otras posibles fuentes que las autoridades competentes puedan señalar expresamente en el Mandato.

15. *Decisión arbitral*

Cuando se haya nombrado más de un árbitro, la decisión arbitral será determinada por mayoría simple de los árbitros. [...]

[16]. *Ausencia de comunicación de la decisión en el plazo requerido*

Si la decisión no se ha comunicado a las autoridades competentes en el plazo previsto en los párrafos 6 [b) u [11 b)], las autoridades competentes pueden convenir en prolongar ese plazo durante un período no superior a seis meses o, si no consiguen hacerlo antes de transcurrido un mes desde el final del plazo previsto en los párrafos 6 [b) u [11 b)], nombrarán uno o varios árbitros de conformidad con el párrafo 5 [...].

[17]. *Decisión definitiva*

La decisión arbitral será definitiva, [a menos que ambas autoridades competentes convengan en una solución diferente antes de transcurridos seis meses desde que se les haya comunicado la decisión o] a menos que se compruebe que la decisión no puede ser aplicada por los tribunales de uno de los Estados contratantes debido a una infracción del párrafo 5 del artículo 25 o de una norma de procedimiento incluida en el Mandato o en este acuerdo que pueda haber afectado razonablemente la decisión. Si se comprueba que una decisión no es aplicable por una de esas razones [o si ambas autoridades competentes convienen en una solución diferente antes de transcurridos seis meses desde que se les haya comunicado la decisión], se considerará que la solicitud de arbitraje no se ha realizado y que el proceso de arbitraje no ha tenido lugar (excepto a los efectos del párr. 8 “Comunicación de información y confidencialidad” y 13 “Costos”).

[18]. *Aplicación de la decisión arbitral*

[A menos que ambas autoridades competentes convengan en una solución diferente de acuerdo con lo previsto en el párrafo 17 *supra*, las] autoridades competentes aplicarán la decisión arbitral antes de pasados seis meses desde que se les haya comunicado la decisión llegando a un acuerdo mutuo sobre el caso que dio lugar al arbitraje.

[19]. *Cuando no se adopte ninguna decisión arbitral*

Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 6, [11] y [16], cuando, en cualquier momento después de que se haya formulado una solicitud de arbitraje y antes de que los árbitros hayan notificado una decisión a las autoridades competentes y a la persona que [presentó el caso], las autoridades competentes notificarán por escrito a los árbitros y a esa persona que han resuelto todas las cuestiones pendientes descritas en el Mandato, el caso se considerará resuelto en virtud del procedimiento de acuerdo mutuo y no se adoptará ninguna decisión arbitral.

Este acuerdo se aplica a toda solicitud de arbitraje formulada de acuerdo con el párrafo 5 del artículo 25 de la Convención una vez que dicha disposición haya entrado en vigor.

[Fecha de firma del acuerdo]

[Firma de la autoridad competente
de cada Estado contratante]

Planteamiento general del modelo de acuerdo

2. Son varios los planteamientos que pueden adoptarse para estructurar el proceso de arbitraje que se utiliza como complemento del procedimiento de acuerdo mutuo. De acuerdo con uno de esos planteamientos, que podría denominarse el planteamiento de la “opinión independiente”, las partes presentarían a los árbitros los hechos y argumentos sobre la base de la legislación aplicable, y luego los árbitros tomarían su propia decisión independiente, que estaría basada en un análisis escrito y razonado de los hechos implicados y las fuentes de derecho aplicables.

3. Otro planteamiento, que podría denominarse “ultima mejor oferta” u “oferta final”, consistiría en que cada autoridad competente presentara al grupo arbitral una propuesta de resolución de la cuestión implicada, y el grupo arbitral elegiría entre las dos propuestas que se le hubieran presentado. Obviamente, hay diversas variaciones entre esas dos fórmulas. Por ejemplo, los árbitros podrían llegar a una decisión independiente pero tendrían que presentar no una decisión escrita, sino simplemente sus conclusiones. En la misma medida, el método adecuado depende del tipo de cuestión que se debe decidir.

4. El modelo de acuerdo propuesto tiene como punto de partida el [proceso “agilizado”, basado en el planteamiento de “la ultima mejor oferta” o “la oferta final”], en reconocimiento del hecho de que muchos casos, en particular los que están relacionados sobre todo con cuestiones fácticas, pueden manejarse mejor [de esa manera.] [O]frece también un [proceso de “opinión independiente”] alternativo. Por ello, las autoridades competentes pueden convenir en utilizar ese [proceso de opinión independiente] caso por caso. Naturalmente, las autoridades competentes pueden adoptar este planteamiento combinado, adoptar el [proceso de opinión independiente] como proceso generalmente aplicable con el [proceso agilizado] como opción en algunas circunstancias o limitarse a solo uno de los dos planteamientos.

Solicitud de arbitraje

5. En el párrafo 1 del modelo de acuerdo se prevé la forma en que debe realizarse una solicitud de arbitraje. Esa solicitud deberá ser presentada por escrito [por una autoridad competente a la otra autoridad competente y a la persona que ha presentado el caso a la autoridad competente de un Estado contratante de acuerdo con el párr. 1 del art. 25].

6. Para comprobar que se han cumplido las condiciones previstas en el párrafo 5 del artículo 25 (véase el párr. 76 del comentario a ese artículo), la solicitud debe ir acompañada de declaraciones en las que se indique

que los tribunales o tribunales administrativos internos de los Estados contratantes no han dictado ningún fallo sobre esas cuestiones.

7. Como el proceso de arbitraje es una ampliación del procedimiento de acuerdo mutuo cuyo objetivo es resolver los casos que no pueden solucionarse con ese procedimiento, parecería inadecuado pedir a la persona que [inició el procedimiento de acuerdo mutuo] que reembolse los gastos contraídos por las autoridades competentes durante los procedimientos de arbitraje. A diferencia de las situaciones en que los contribuyentes solicitan un fallo u otro tipo de acuerdo previo, en que a veces se impone un cargo, la búsqueda de una solución a los conflictos entre los Estados contratantes es responsabilidad de los Estados, cuyos costos deberían sufragar estos en general.

8. No puede realizarse una solicitud de arbitraje antes de transcurridos [tres] años desde la fecha en que un caso de acuerdo mutuo presentado a la autoridad competente de un Estado contratante se haya presentado también a la autoridad competente del otro Estado contratante. En el párrafo 2 del modelo de acuerdo se dispone que con ese fin solo se considerará que un caso se ha presentado a la autoridad competente de ese otro Estado si se ha facilitado también la información especificada en ese párrafo. Por ello, el párrafo debería incluir una lista de las informaciones requeridas; en general, esa información se corresponderá con la información y los documentos exigidos para iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo [véanse los párrs. 22 a 24 *supra* relativos a la necesaria cooperación de la persona que realiza la solicitud].

Mandato

9. El párrafo 3 del modelo de acuerdo hace referencia al “Mandato”, que es el documento en el que se especifican las cuestiones que deberán ser resueltas por los árbitros. Establece la base jurisdiccional para las cuestiones que deben ser decididas por el grupo arbitral. Debe ser elaborado por las autoridades competentes que quizá deseen, a ese respecto, consultar con la persona que [inició el procedimiento de acuerdo mutuo]. Si las autoridades competentes no pueden llegar a un acuerdo sobre el Mandato en el plazo previsto en el párrafo 3, es necesario adoptar un mecanismo para garantizar que el procedimiento avance. En el párrafo 4 se prevé esta eventualidad.

10. Si bien el Mandato se limitará en general a una cuestión determinada o a un conjunto concreto de cuestiones, sería posible que las autoridades competentes, dada la naturaleza del caso y el carácter interrelacionado de las cuestiones, elaboraran el Mandato de manera que se sometiera a arbitraje todo el caso (y no solo algunas cuestiones específicas).

11. Las normas de procedimiento previstas en el modelo de acuerdo se aplicarán a menos que las autoridades competentes dispongan lo contrario en el Mandato. Por ello es posible que las autoridades competentes, a través del Mandato, se alejen de algunas de esas normas o establezcan normas adicionales en un caso concreto.

Proceso agilizado

12. El proceso normal previsto por el modelo de acuerdo permite la consideración de las cuestiones de derecho o de hecho, así como de cuestiones mixtas en que se combinen los dos aspectos. [En el marco del proceso agilizado, que adopta la forma del llamado arbitraje de “la última mejor oferta” o “la oferta final”, cada autoridad competente debe presentar al árbitro, o árbitros, la respuesta de la propia autoridad competente a las cuestiones incluidas en el Mandato, y el árbitro, o árbitros, se limitan a elegir una de las respuestas de las autoridades competentes. En lo que se refiere a las normas de procedimiento, las autoridades competentes pueden enmendar o complementar el proceso agilizado mediante el Mandato aplicable a un caso concreto.]

13. [Ese proceso agilizado será especialmente indicado para abordar las cuestiones fácticas], por ejemplo la determinación de la cuantía de los ajustes en el ingreso y las deducciones de las partes vinculadas respectivas. Esas circunstancias se plantearán con frecuencia en los casos de precios de transferencia, en los que la cuestión no resuelta puede ser simplemente la determinación de un precio o escala de precios de transferencia en condiciones de plena competencia (aunque hay otros casos de precios de transferencia que implican complejas cuestiones fácticas); hay también casos en los que puede aplicarse un principio análogo, por ejemplo, la determinación de la existencia de un establecimiento permanente. En algunos casos la decisión puede ser una declaración de premisas fácticas a las que las autoridades competentes deberán aplicar luego los principios jurídicos adecuados [...].

13.1. Las respuestas que deben presentar las autoridades competentes en el marco del proceso agilizado pueden adoptar posiciones alternativas. Por ejemplo, una autoridad competente puede considerar que no existe ningún establecimiento permanente y, no obstante, proponer la atribución de una parte del ingreso a un establecimiento permanente, en el caso de que los árbitros determinen su existencia.

Selección de los árbitros

14. El párrafo 5 del modelo de acuerdo describe la forma en que se seleccionarán los árbitros a menos que el Mandato elaborado para un caso

concreto disponga otra cosa (por ejemplo, [previendo un solo árbitro] o previendo más de un árbitro nombrado por cada autoridad competente). Normalmente, las dos autoridades competentes nombran solo un árbitro en cada caso. Estos nombramientos deben realizarse antes de transcurridos tres meses desde que el Mandato haya sido recibido por la persona que [inició el procedimiento de acuerdo mutuo] (se prevé un plazo diferente para los casos en que las autoridades competentes no lleguen a un acuerdo sobre el Mandato en el plazo previsto). Los árbitros así nombrados elegirán a un Presidente, que debe ser nombrado antes de transcurridos dos meses desde el momento en que se realizó el último de los nombramientos iniciales. Si las autoridades competentes no nombran un árbitro durante el período previsto, o si los árbitros así nombrados no nombran al tercer árbitro en el plazo previsto, el párrafo dispone que el nombramiento sea realizado por el [Presidente del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, de las Naciones Unidas o, si el Presidente es nacional o residente de uno de los dos Estados implicados en el caso, por el miembro de ese Comité que más tiempo lleve en el cargo que no sea nacional o residente de esos Estados.] Naturalmente, las autoridades competentes podrán prever otras formas de resolver esas situaciones poco frecuentes pero parece importante contar con una autoridad independiente para la designación de árbitros que pueda resolver las situaciones de punto muerto en la selección de los árbitros.

15. No hay necesidad alguna de que el acuerdo estipule los requerimientos concretos que deben reunir los árbitros, ya que a las autoridades competentes les conviene contar con personas calificadas e idóneas que intervengan como árbitros, y a estos tener un Presidente cualificado. No obstante, estaría bien contar con una lista de personas calificadas para facilitar el proceso de nombramiento, y esta función podría ser realizada por el [Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, de las Naciones Unidas]. Es importante que el Presidente del grupo tenga experiencia en los tipos de cuestiones procesales, probatorias y logísticas que se plantearán probablemente durante los procedimientos arbitrales y que estén familiarizados con las cuestiones fiscales. Puede ser conveniente que entre los árbitros haya representantes de cada Estado contratante, ya que estarían familiarizados con este tipo de cuestión. Por ello sería posible nombrar para el grupo a funcionarios públicos que no hayan estado directamente implicados en el caso. Una vez nombrado un árbitro, es claro que su función consiste en tomar una decisión del caso en forma neutral y objetiva; no debe intervenir ya como defensor de los intereses del país que lo nombró.

16. El párrafo 9 del modelo de acuerdo estipula que el nombramiento de los árbitros puede aplazarse cuando ambas autoridades competentes convienen en que el hecho de que no se haya llegado a un acuerdo mutuo en el plazo de [tres] años se debe sobre todo a la falta de cooperación por una persona directamente afectada por el caso [véanse los párrs. 22 a 24 *supra* sobre la cooperación necesaria de la persona que realiza la solicitud]. En esas circunstancias, el modelo de acuerdo autoriza a las autoridades competentes a aplazar el nombramiento de los árbitros durante un tiempo correspondiente al retraso indebido en la recepción de la información pertinente. Si esa información no se ha facilitado todavía en el momento en el cual se presenta la solicitud de arbitraje, el plazo correspondiente al retraso en el suministro de la información continúa prolongándose hasta que se presenta finalmente esa información. No obstante, cuando las autoridades competentes no reciben la información necesaria para solucionar un caso concreto, nada les impide resolver el caso sobre la base de la información limitada que tienen a su disposición, lo que impediría el acceso al arbitraje. Asimismo, sería posible estipular en el acuerdo que si en un plazo adicional (por ejemplo, un año) el contribuyente no ha facilitado la información necesaria para que las autoridades competentes evalúen debidamente la cuestión, esta no deberá someterse ya a arbitraje.

Comunicación de la información y confidencialidad

17. Es importante que los árbitros puedan tener acceso completo a la información necesaria para resolver las cuestiones sometidas a arbitraje y que al mismo tiempo estén sujetos a los mismos requisitos de confidencialidad con respecto a esa información que se aplican a las autoridades competentes. El planteamiento propuesto para conseguir ese resultado, que se incorpora en el párrafo 8 del modelo de acuerdo, consiste en hacer a los árbitros representantes autorizados de las autoridades competentes. No obstante, esta opción se refiere únicamente a la aplicación de las disposiciones pertinentes de la Convención (es decir, los arts. 25 y 26) y de las disposiciones de la legislación interna de los Estados contratantes, en las que normalmente se incluirían las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las prescripciones relacionadas con el carácter confidencial de la información. La designación del árbitro como autoridad representativa de una autoridad competente se confirmaría nuevamente mediante una carta de nombramiento, pero quizá deba realizarse de otra manera si la legislación interna así lo exige o si el árbitro no es nombrado por una autoridad competente.

Normas procesales y probatorias

18. La forma más sencilla de establecer las normas probatorias y procesales que regularán el proceso de arbitraje y que no se hayan estipulado ya en el acuerdo o en el Mandato consiste en dejar que los árbitros formulen esas normas según las necesidades. Al hacerlo, los árbitros tienen libertad de hacer referencia a los procedimientos de arbitraje existentes, como las normas de la Cámara Internacional de Comercio, en las que se abordan muchas de esas cuestiones. En las normas de procedimiento debe aclararse que, en general, el material fáctico que el grupo arbitral utilizará como base para su decisión será el elaborado en el procedimiento de acuerdo mutuo. Solo en situaciones especiales podría el grupo investigar cuestiones fácticas que no se hubieran presentado en las fases anteriores del caso.

19. El párrafo 10 del modelo de acuerdo adopta ese planteamiento. Así pues, las decisiones referentes a las fechas y formato de las reuniones de arbitraje serán realizadas por los árbitros a no ser que el acuerdo o el Mandato dispongan lo contrario. Igualmente, si bien los árbitros tendrán acceso a toda la información necesaria para decidir las cuestiones sometidas a arbitraje, incluida la información confidencial, la información que no se ponga a disposición de las autoridades competentes no será tenida en cuenta por los árbitros a no ser que las autoridades competentes convengan otra cosa.

Disposiciones prácticas

21. Deberán adoptarse varias disposiciones prácticas en relación con el funcionamiento efectivo del proceso arbitral. Entre ellas se incluyen la ubicación de las reuniones, el idioma utilizado en los procedimientos y los posibles servicios de traducción, el levantamiento de actas, detalles concretos como la organización de los archivos, etcétera.

22. Por lo que se refiere a la ubicación y los dispositivos logísticos para las reuniones arbitrales, la solución más fácil es dejar que esta cuestión la resuelva la autoridad competente a la que se presentó inicialmente el caso que dio lugar al arbitraje. Esa autoridad competente debería aportar también el personal administrativo necesario para la realización del proceso arbitral. Este es el planteamiento propuesto en el párrafo 12 del modelo de acuerdo. Se prevé que, a esos efectos, la autoridad competente utilice los servicios de reuniones y el personal que tenga ya a su disposición. No obstante, las dos autoridades competentes pueden acordar otra cosa (por ejemplo, celebrar el encuentro en el lugar de otra reunión diferente con participación de ambas autoridades competentes y de los árbitros).

23. Se estipula que el personal administrativo suministrado para la realización del proceso arbitral dependa únicamente del Presidente del grupo arbitral en todas las materias relacionadas con ese procedimiento.

24. El idioma de los procedimientos y la disponibilidad o no de traducciones, y a qué idiomas, es una cuestión que normalmente debería especificarse en el Mandato. No obstante, puede ocurrir que la necesidad de traducción o grabación solo se plantee una vez comenzados los procedimientos. En tal caso, las autoridades competentes pueden llegar a un acuerdo con ese fin. En ausencia de dicho acuerdo, los árbitros podrían, a petición de una de las autoridades competentes y de conformidad con el párrafo 10 del modelo de acuerdo, decidir ofrecer esa traducción o grabación; no obstante, en ese caso los costos recaerían sobre la parte que realizó la solicitud (véase “Costes” *infra*).

25. Deberían aclararse también otros detalles prácticos (por ejemplo, la notificación y el archivo de los documentos). Estas cuestiones deberían decidirse mediante acuerdo entre las autoridades competentes (si es posible, incluyéndolas en el Mandato) y, a falta de ese acuerdo, mediante decisión de los árbitros.

Costes

26. El proceso de arbitraje podría llevar aparejados diferentes costos, por lo que es necesario aclarar quién debe sufragarlos. El párrafo 13 del modelo de acuerdo, que se ocupa de esta cuestión, está basado en el principio de que cuando una autoridad competente o una persona implicada en el caso puede abarcar la cuantía de un costo determinado, este debe ser sufragado por esa parte y que los otros costos deberán distribuirse a partes iguales entre las dos autoridades competentes.

27. Parece lógico, pues, disponer que cada autoridad competente, así como la persona que [inició el procedimiento de acuerdo mutuo], deba pagar su propia participación en los procedimientos arbitrales. En ellos deberían incluirse los costos de representación en las reuniones y de preparación y presentación de una opinión y los argumentos pertinentes, sea por escrito u oralmente.

28. Los honorarios que deberán pagarse a los árbitros serán, probablemente, uno de los grandes costos del proceso arbitral. Cada autoridad competente sufragará la remuneración del árbitro nombrado exclusivamente por esa autoridad competente (o nombrado por [otra persona] debido a que la autoridad competente no nombró a ese árbitro), junto con los gastos del árbitro en concepto de viaje, telecomunicaciones y secretaría.

29. Los honorarios y los gastos de viajes, telecomunicaciones y secretaría de los otros árbitros se distribuirán a partes iguales entre las autoridades competentes. Éstas, normalmente, decidirán realizar esos gastos cuando se nombren los árbitros, lo que se confirmaría habitualmente en la carta de nombramiento. Los honorarios deberían ser lo bastante elevados como para poder reclutar a expertos debidamente calificados. Una posibilidad sería utilizar una estructura de honorarios semejante a la establecida en el Código de Conducta del Convenio de arbitraje de la UE.

30. Los costos relacionados con las reuniones del grupo arbitral, incluidos los del personal administrativo necesario para la realización del proceso de arbitraje, deberían ser sufragados por la autoridad competente a la que se presentó inicialmente el caso que dio lugar al arbitraje, siempre que esa autoridad competente deba encargarse de preparar las reuniones y suministrar el personal administrativo (véase el párr. 12 del modelo de acuerdo). En la mayoría de los casos, esa autoridad competente utilizará los servicios y el personal de reuniones que tiene ya a su disposición, por lo que parecería inadecuado tratar de asignar parte de esos costos a la otra autoridad competente. Obviamente, la referencia a los “costos relacionados con las reuniones” no incluye los gastos de viaje y alojamiento de los participantes, que se han considerado *supra*.

31. Los otros costos (excluidos los resultantes de la participación de los contribuyentes en el proceso) deberán ser sufragados a partes iguales por las dos autoridades competentes siempre que hayan convenido en realizar los gastos pertinentes. Entre ellos se incluirían los costos relacionados con la traducción y grabación que ambas autoridades competentes hayan acordado ofrecer. En ausencia de dicho acuerdo, esos gastos correrán por cuenta de la parte que los haya solicitado.

32. Como se indica en el párrafo 13 del modelo de acuerdo, las autoridades competentes pueden, no obstante, acordar una asignación diferente de los costos [en un caso concreto]. Ese acuerdo puede incluirse en el Mandato o alcanzarse más tarde (por ejemplo, cuando se produzcan gastos no previstos). [Las autoridades competentes pueden acordar también, en el modelo de acuerdo, diferentes métodos de asignación de los costos del procedimiento de arbitraje, sobre todo cuando hay una diferencia notable en el nivel de desarrollo de los dos Estados contratantes.]

Principios jurídicos aplicables

33. El examen de las cuestiones que han planteado dificultades para el logro de un acuerdo entre las autoridades competentes revela que suelen ser cuestiones relacionadas con la interpretación del acuerdo o de la

aplicación del principio de competencia en que se basan el artículo 9 y el párrafo 2 del artículo 7. Como se prevé en el párrafo 14 del modelo de acuerdo, las cuestiones relacionadas con la interpretación deben ser decididas por los árbitros teniendo en cuenta los principios de interpretación incorporados en los artículos 31 a 33 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* [...]. Como el artículo 32 de la Convención permite amplio acceso a medios suplementarios de interpretación, en la práctica los árbitros tendrán margen para determinar las fuentes pertinentes para la interpretación de las disposiciones del acuerdo.

34. En muchos casos, la aplicación de las disposiciones de un acuerdo fiscal depende de la legislación interna (por ejemplo, la definición de bienes inmuebles del párr. 2 del art. 6 depende sobre todo del significado de ese término en la legislación interna). Por norma general, parecería inadecuado pedir a los árbitros que realicen [una] comprobación sobre cuestiones jurídicas puramente internas, y la descripción de las cuestiones que deben resolverse, que se incluirán en el Mandato, deberá tenerlo en cuenta. [No obstante, cuando una cuestión relacionada con la legislación interna influye directamente en la aplicación de las disposiciones de un acuerdo fiscal, los árbitros podrán tomar una decisión al respecto.]

35. Asimismo, puede haber casos en los que las autoridades competentes acuerden que la interpretación o aplicación de una disposición de un acuerdo fiscal depende de un documento concreto (por ejemplo, un memorando de entendimiento o acuerdo mutuo concluidos después de la entrada en vigor de un acuerdo) pero que discrepen en la interpretación de dicho documento. En tal caso, las autoridades competentes quizá deseen hacer referencia expresa a ese documento en el Mandato.

Decisión arbitral

36. El párrafo 15 del modelo de acuerdo estipula que cuando se haya nombrado más de un árbitro, la decisión arbitral se tomará por mayoría simple de los árbitros [...].

38. Para resolver las circunstancias excepcionales en que los árbitros quizá no puedan o no deseen presentar una decisión arbitral, el párrafo [16] estipula que, si la decisión no se comunica en el plazo pertinente, las autoridades competentes pueden acordar ampliar el plazo para la presentación de la decisión arbitral o, si no consiguen llegar a un acuerdo en el plazo de un mes, nombrar nuevos árbitros para que se ocupen del caso. Si se nombran nuevos árbitros, el proceso arbitral retrocedería hasta el momento en que se nombraron los árbitros iniciales y continuaría con los nuevos árbitros.

Planteamiento de la opinión independiente

3. De acuerdo con el planteamiento alternativo de la opinión independiente previsto en el párrafo 11 del mismo acuerdo, la persona que inició el procedimiento de acuerdo mutuo puede, bien directamente o a través de sus representantes, presentar una comunicación por escrito a los árbitros, de la misma manera que puede hacerlo durante el procedimiento de acuerdo mutuo. Si los árbitros se muestran de acuerdo, esa persona puede realizar también una presentación oral durante una reunión de los árbitros.

4. Cuando las autoridades competentes han acordado adoptar el planteamiento de la opinión independiente en un caso concreto, y a menos que se disponga lo contrario en el Mandato, la decisión del grupo arbitral se presentará por escrito e indicará las fuentes de derecho utilizadas y los argumentos que dieron lugar a su resultado. Es importante que los árbitros respalden su decisión con las razones que la motivaron. La indicación del método que permitió llegar a la decisión es importante para garantizar la aceptación de la decisión por todas las partes pertinentes.

5. De conformidad con el párrafo 11 *b)* del modelo de acuerdo, la decisión arbitral debe comunicarse a las autoridades competentes y a la persona que inició el procedimiento de acuerdo mutuo antes de transcurridos seis meses desde la fecha en que el Presidente notifique por escrito a las autoridades competentes y a la persona que inició el procedimiento de acuerdo mutuo que ha recibido toda la información necesaria para comenzar a considerar el caso. No obstante, en cualquier momento antes de transcurridos dos meses desde la fecha en que se nombró el último árbitro, el Presidente, con consentimiento de una de las autoridades competentes, podrá notificar por escrito a la otra autoridad competente y a la persona que inició el procedimiento de acuerdo mutuo que no ha recibido toda la información necesaria para comenzar a considerar el caso. En esa situación, se otorgarán otros dos meses para que se envíe la información necesaria al Presidente. Si la información no es recibida por el Presidente en el plazo previsto, se estipula que la decisión se tome en los seis próximos meses sin tener en cuenta esa información (a menos que ambas autoridades competentes acuerden lo contrario). Si, por otro lado, la información es recibida por el Presidente dentro del plazo de dos meses, dicha información se tendrá en cuenta y la decisión se comunicará antes de transcurridos seis meses desde la recepción de esa información.

6. El comentario de la OCDE sobre el modelo de acuerdo mutuo sigue así:

Publicación de la decisión

39. Las decisiones sobre casos concretos tomadas en virtud del procedimiento de acuerdo mutuo [y de acuerdo con el proceso de arbitraje

acelerado] en general no se hacen públicas. Sin embargo, en el caso de [las] decisiones arbitrales razonadas [presentadas de acuerdo con el planteamiento de la opinión independiente], la publicación de las decisiones contribuiría a aumentar la transparencia del proceso. Asimismo, si bien la decisión no constituiría en ningún sentido un precedente formal, la disponibilidad pública del material podría influir en el curso de otros casos a fin de evitar ulteriores conflictos y hacer posible un planteamiento uniforme de la misma cuestión.

40. Por ello, el párrafo [11] del modelo de acuerdo estipula la posibilidad de publicar la decisión [presentada de acuerdo con el planteamiento de la opinión independiente]. No obstante, esa publicación solo se llevaría a cabo si ambas autoridades independientes y la persona que [inició el procedimiento de acuerdo mutuo] así lo acuerdan. Asimismo, a fin de mantener la confidencialidad de la información comunicada a las autoridades competentes, la publicación debería hacerse de forma que no diera a conocer los nombres de las partes ni ningún elemento que pudiera ayudar a identificarlas.

Aplicación de la decisión arbitral

41. Una vez que el proceso arbitral ha llegado a una solución vinculante de las cuestiones que las autoridades competentes no han podido resolver, las autoridades competentes procederán a concluir un acuerdo mutuo que refleje la decisión y que se presentará a las personas directamente afectadas por el caso. [No obstante, ambas autoridades competentes podrán acordar una solución diferente antes de transcurridos seis meses desde que se les haya comunicado la decisión.] A fin de evitar nuevos retrasos, se sugiere que el acuerdo mutuo que incorpore la solución alcanzada se complete y presente al contribuyente antes de transcurridos seis meses desde la fecha de comunicación de la decisión. Así se prevé en el párrafo [18] del modelo de acuerdo.

42. El párrafo 2 del artículo 25 estipula que las autoridades competentes tienen la obligación de aplicar el acuerdo alcanzado con independencia de posibles plazos establecidos en su legislación interna. El párrafo 5 del artículo estipula que la decisión arbitral será vinculante para ambos Estados contratantes [a menos que ellos puedan llegar a un acuerdo acerca de una solución diferente]. Si no se grava a los contribuyentes de conformidad con lo dispuesto en el acuerdo, o no se aplica la decisión arbitral mediante la conclusión de un acuerdo mutuo [a menos que se haya acordado una solución diferente], existiría una tributación no conforme con la Convención y, por lo tanto, la persona cuya tributación se ve afectada podría buscar reparación a través de los recursos jurídicos

internos o formulando una nueva solicitud, de acuerdo con el párrafo 1 del artículo.

43. El párrafo [19] del modelo de acuerdo hace referencia al caso en que las autoridades competentes pueden solucionar las cuestiones no resueltas que dieron lugar al arbitraje antes de que se tome la decisión. Como el proceso de arbitraje es un mecanismo excepcional para abordar las cuestiones que no pueden resolverse con el procedimiento habitual de acuerdo mutuo, es conveniente poner fin a ese mecanismo excepcional si las autoridades competentes pueden resolver esas cuestiones por sí mismas. Las autoridades competentes pueden acordar una resolución de esas cuestiones mientras no se haya tomado una decisión arbitral [y antes de vencido un plazo posterior de seis meses].

Artículo 26

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

A. CONSIDERACIONES GENERALES

1. En el artículo 26 se establecen las normas que han de permitir intercambiar información en la mayor medida posible con el fin de facilitar la debida aplicación del acuerdo y de ayudar a los Estados contratantes en la aplicación de su legislación fiscal interna. En consecuencia, la obligación de intercambiar información con arreglo a este artículo debe interpretarse en forma amplia, y las limitaciones impuestas a esa obligación no deben extenderse por analogía más allá de su sentido concreto. En particular, el artículo debe ser interpretado en el sentido de que obliga a los Estados contratantes a promover un intercambio eficaz de información.

1.1. En una economía globalizada, la cooperación entre las naciones en cuestiones tributarias ha adquirido creciente importancia y se ha disipado en gran medida la antigua renuencia a ocuparse de la legislación fiscal de otros países. El artículo 26 sienta las bases de un intercambio eficaz de información entre los Estados contratantes, al tiempo que el artículo 27 contempla la prestación de asistencia para la recaudación de impuestos. Desde la perspectiva de muchos países en desarrollo el artículo 26 es particularmente importante no solo para combatir la evasión y elusión de impuestos, sino también para contener la fuga de capitales, a la que a menudo sirven de instrumento.

1.2. Buena parte de las formulaciones del artículo 26 figuran también en el artículo correspondiente de la Convención modelo de la OCDE. Por consiguiente, el comentario de la OCDE sobre ese artículo es, por lo general, pertinente para la interpretación del artículo 26 de la Convención modelo de las

Naciones Unidas. Conviene tener presente, sin embargo, que, por su concepción misma, el artículo 26 es más amplio en diversos aspectos que la disposición comparable del modelo de la OCDE.

1.3. Aunque impone obligaciones recíprocas a los Estados contratantes, el artículo 26 no contempla la posibilidad de que un país desarrollado pueda negarse a proporcionar información a un país en desarrollo alegando que este carece de una capacidad administrativa comparable a la del país desarrollado. La reciprocidad debe medirse atendiendo a los efectos globales de un acuerdo, no en relación con los efectos de un único artículo.

2. Del texto del párrafo 1 del artículo 26 se desprende claramente que el intercambio de información no está restringido por el artículo 1 (Personas comprendidas) ni por el artículo 2 (Impuestos comprendidos). Por lo tanto, la información intercambiada puede referirse a personas no residentes en ninguno de los dos Estados contratantes y a la recaudación de impuestos no mencionados en el artículo 2. Algunos países pueden tener objeciones, por razones constitucionales o de otra índole, a la extensión del párrafo 1 a todos los impuestos. Esas inquietudes se abordan en la sección B, *infra*.

3. Siguiendo la pauta de las revisiones introducidas en 2005 en el texto de la OCDE, el párrafo 1 del artículo 26 se dividió en tres párrafos separados, los actuales párrafos 1, 2 y 6. Esa modificación se introdujo para lograr una claridad mayor y no tiene consecuencias sustantivas.

4. El artículo 26 fue modificado sustancialmente en 2011 con el fin de clarificar determinadas cuestiones, ampliar el ámbito de aplicación del artículo y limitar las excepciones a la obligación de intercambiar información. En algunos casos no se pretendía introducir cambios sustantivos, sino disipar dudas sobre la interpretación adecuada del artículo. Por ejemplo, en el párrafo 1 el término “necesaria” se sustituyó por la expresión “previsiblemente pertinente” para aclarar el significado que se pretendía dar a la formulación anterior. En cambio, la modificación introducida en el mismo párrafo que permite el intercambio de información sobre impuestos no mencionados en el artículo 2 tiene ya en su origen carácter sustantivo. Otro ejemplo de modificación importante es la adición del párrafo 4, que elimina el requisito de un interés fiscal interno.

4.1. En algunos casos, la cuestión de si una modificación introducida en el artículo 26 tiene carácter sustantivo o interpretativo depende de las prácticas anteriores de los Estados contratantes. Por ejemplo, en algunos casos la adición del párrafo 5, que elimina, entre otras cosas, la posibilidad de utilizar la existencia de legislación interna sobre el secreto bancario como justificación de una negativa a intercambiar información, puede simplemente clarificar el significado de las limitaciones al intercambio de información contenidas en el párrafo 3. En otros casos, en cambio, puede modificar sustantivamente el

párrafo. El efecto del cambio dependerá en parte de las prácticas anteriores de los Estados contratantes de que se trate en cada caso concreto. La posición adoptada en el comentario de la OCDE es la de que el párrafo 5 tiene básicamente carácter interpretativo en relación con los acuerdos entre sus Estados miembros. Esta cuestión puede tener particular importancia para interpretar acuerdos concertados antes de las modificaciones introducidas en 2011 en el artículo 26.

4.2. Una diferencia entre el texto del artículo 26 y el de la disposición comparable de la Convención modelo de la OCDE consiste en que el artículo 26 contiene en su párrafo 1 la frase siguiente: “Se intercambiará, en particular, información que pueda resultar útil a un Estado contratante para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos o luchar contra la elusión fiscal”. Las palabras “o luchar contra la elusión fiscal” se insertaron en 2011. Los miembros del Comité, en particular los procedentes de países en desarrollo, consideraban que ese cambio era útil para aclarar en el texto del artículo 26 un extremo que ya quedaba claro en el comentario y que estaba implícito en la formulación de la última frase del anterior párrafo 1, revisada y trasladada ahora al párrafo 6. La introducción en el texto del artículo 26 de una exposición de la finalidad de los intercambios de información tiene por objeto orientar a los Estados contratantes sobre la interpretación correcta del artículo.

4.3. Aunque la evasión fiscal es ilegal y la elusión de impuestos no lo es, ambas dan lugar a la misma pérdida de ingresos para el gobierno, y por definición ambas entorpecen la aplicación por el gobierno de su legislación tributaria. De ahí que la asistencia mutua en la lucha contra la elusión de impuestos constituya un aspecto importante de la cooperación en cuestiones fiscales. Además, algunas formas agresivas de elusión fiscal se sitúan tan cerca de la línea divisoria entre elusión y evasión que difícilmente puede un Estado contratante saber con seguridad, antes de obtener la información solicitada, si esta se refiere a un caso de elusión o de evasión. La información sobre la elusión fiscal puede resultar extremadamente útil a un Estado contratante en sus esfuerzos por colmar posibles lagunas de su legislación tributaria..

5. La expresión “intercambio de información” debe entenderse en forma amplia para que incluya intercambio de documentos y de información no relacionados con contribuyentes concretos y el suministro de información por un Estado contratante, con independencia de que la información sea facilitada también o no en tal ocasión por el otro Estado contratante.

5.1. Si lo solicita expresamente la autoridad competente de un Estado contratante, la autoridad competente del otro Estado contratante deberá, en la medida de lo posible, proporcionar información con arreglo al artículo 26 en forma de declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos

originales no editados (por ejemplo, libros, documentos, declaraciones, actas, cuentas o escritos). En virtud del párrafo 3, el Estado al que se dirija la solicitud podrá negarse a proporcionar la información en la forma concreta solicitada, por ejemplo si esa forma no está reconocida o permitida en su legislación o en sus prácticas administrativas. La negativa a facilitar la información en la forma solicitada no afecta a la obligación de proporcionar la información.

5.2. Los Estados contratantes pueden optar por utilizar tecnologías de comunicación y de información electrónicas o de otra índole, incluidos sistemas de seguridad adecuados, para agilizar y mejorar la calidad de los intercambios de información. Pueden incluso tener la obligación de proporcionar la información solicitada en forma electrónica si ello es necesario para que el intercambio resulte eficaz. Los Estados contratantes que están obligados por su legislación interna a cumplir determinadas disposiciones de protección de datos podrían incluir en sus acuerdos bilaterales disposiciones relativas a la protección de los datos personales intercambiados. La protección de datos afecta a los derechos y a las libertades fundamentales de la persona, y en particular al derecho a la intimidad, en relación con el procesamiento automático de los datos personales. El hecho de que su legislación interna no le permita proporcionar la información en la forma solicitada no exime en ningún caso a una Parte contratante de su obligación de intercambiar información.

5.3. La obligación de intercambiar información abarca todas las cuestiones tributarias, sin perjuicio de las normas y disposiciones jurídicas generales que regulan los derechos de los acusados y de los testigos en los procedimientos judiciales. El intercambio de información sobre conductas fiscales delictivas también puede basarse en tratados bilaterales o multilaterales sobre asistencia jurídica mutua (en la medida en que se apliquen también a los delitos fiscales).

5.4. El párrafo 6 del artículo 26 establece que “las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales habrá de intercambiarse información con arreglo al párrafo 1”. Esta formulación autoriza a las autoridades competentes a intercambiar información en por lo menos tres modalidades: transmisión en respuesta a solicitudes concretas, transmisión automática, y otras modalidades, entre las que se considera incluida la transmisión espontánea.

5.5. Nada de lo dispuesto en la Convención Modelo de las Naciones Unidas impide la aplicación de las disposiciones del artículo 26 al intercambio de información que existiera antes de la entrada en vigor de la Convención, a condición de que la asistencia en relación con esa información se proporcione después de que haya entrado en vigor la Convención y hayan adquirido fuerza jurídica las disposiciones del artículo. Los Estados contratantes pueden considerar útil, sin embargo, clarificar en qué medida son aplicables a

esa información las disposiciones del artículo, en particular si han de quedar sujetos a la Convención los impuestos devengados o recaudados a partir de un determinado momento.

6. El Comité de Expertos ha sugerido algunas directrices sobre posibles arreglos para un intercambio de información adecuado (véase el párrafo 30 *infra*). Esas directrices se presentan en forma de inventario de las opciones que tienen ante sí las autoridades competentes, que ni pretende ser exhaustivo ni imponer obligaciones de procedimiento a los Estados contratantes. No es más que una serie o inventario de sugerencias que podrán consultar las autoridades competentes a la hora de establecer procedimientos para un intercambio eficaz de información.

B. COMENTARIO A LOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 26

Párrafo 1

7. En la primera oración del párrafo 1 se establece la obligación básica de las Partes contratantes respecto del intercambio de información. En ella se dispone, con sujeción a las limitaciones del párrafo 3, que las autoridades competentes deberán intercambiar la información “previsiblemente pertinente” para la debida aplicación de la Convención o para la administración o ejecución de su legislación fiscal interna, siempre que la tributación que esta establezca no sea contraria a la Convención.

7.1. Antes de las modificaciones introducidas en 2011 en el artículo 26, se utilizaba la palabra “necesaria” en vez de la expresión “previsiblemente pertinente”. La opinión del Comité y la expresada en el comentario de la OCDE ha sido la de que ambas formulaciones tienen significados similares o incluso idénticos. Es decir, se entiende que el término “necesaria” no significa “esencial”, sino “apropiada y útil”. En cualquier caso, independientemente de la formulación escogida, el Estado solicitante no está obligado a demostrar que necesita la información solicitada para que rija la obligación de proporcionarla.

7.2. El criterio de que la información sea “previsiblemente pertinente” tiene por objeto facilitar en la mayor medida posible el intercambio de información sobre cuestiones tributarias y al mismo tiempo aclarar que los Estados contratantes no tienen derecho a solicitar información sobre un contribuyente determinado que no guarde una relación clara con los asuntos de ese contribuyente. Los Estados contratantes pueden convenir en una formulación alternativa de esa norma que sea congruente con el alcance del artículo. Por ejemplo, podrían sustituir “previsiblemente pertinente” por “necesaria” o “pertinente” o “que pueda ser pertinente” si se entiende que esas expresiones entrañan un intercambio eficaz de información. En aras de la conformidad con la terminología utilizada por la OCDE, el Comité decidió adoptar la expresión “pre-

visiblemente pertinente”. Algunos de los miembros del Comité prefirieron la formulación “que pueda ser pertinente” por su mayor claridad.

7.3. La información a la que se refiere el párrafo 1 no se limita a contribuyentes concretos. Las autoridades competentes también pueden intercambiar otra información sensible relacionada con la mejora de la administración y la recaudación de impuestos; por ejemplo, técnicas de análisis de riesgos o métodos de elusión o evasión de impuestos. También pueden compartir información que hayan obtenido sobre planes agresivos o abusivos de elusión de impuestos, como los promovidos por algunas empresas internacionales de contabilidad. Además, las autoridades competentes pueden intercambiar información relativa a todo un sector económico (por ejemplo, el petrolero, el pesquero, el farmacéutico o el bancario) y no a contribuyentes concretos.

8. El alcance de la obligación de intercambiar información no está limitado por los artículos 1 y 2. Es decir, la obligación no rige solo respecto de la información pertinente para la debida aplicación de la Convención o la administración o recaudación de los impuestos internos mencionados en el artículo 2, sino también en relación con todos los demás impuestos, incluidos los impuestos subnacionales. A ese respecto, la Convención modelo de las Naciones Unidas y la Convención modelo de la OCDE son idénticas.

8.1. Algunos miembros del Comité expresaron su temor de que la obligación de intercambiar información sobre todos los impuestos, en particular sobre los impuestos subnacionales, resultara una carga onerosa para ellos o incluso les planteara problemas constitucionales o políticos. Sugirieron la posibilidad de que la obligación de proporcionar información se limitara a los impuestos incluidos en la Convención más uno o dos gravámenes importantes, como el impuesto sobre el valor añadido (IVA). Con ese objeto, el párrafo 1 podría sustituirse por el texto siguiente:

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o para la administración o la ejecución de la legislación interna de los Estados contratantes *relativa a los impuestos incluidos en la Convención* y [*insértense los impuestos concretos que proceda*] de un Estado contratante, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a la Convención.

8.2. La obligación de proporcionar la información solicitada rige independientemente de que la persona sobre la que se solicita la información sea residente de cualquiera de los Estados contratantes o realice actividades económicas en cualquiera de los Estados contratantes. Por ejemplo, un Estado contratante puede solicitar información sobre los depósitos bancarios de una persona residente en un tercer Estado.

9. La obligación impuesta en virtud del párrafo 1 entraña un intercambio *eficaz* de información. Los Estados contratantes no pueden eludir sus obligaciones dimanantes del párrafo 1 mediante demoras injustificadas, o imponiendo requisitos de procedimiento no razonables o gravosos, o tomando en forma deliberada medidas que le impidan tener en su poder información que de otro modo estaría obligado a proporcionar en virtud del párrafo 1.

10. Los ejemplos de los párrafos 10.1 y 10.2 *infra* ilustran la aplicación del párrafo 1 del artículo 26 de la Convención a casos concretos. Algunos de esos ejemplos están basados en los proporcionados en los párrafos 6 y 7 del comentario de la OCDE sobre el artículo 26, aunque no son idénticos a ellos. En todos esos ejemplos, el Estado al que se dirige la solicitud (el Estado contratante al que se ha solicitado información) tiene la obligación, con arreglo al párrafo 1 del artículo 26 de la Convención, de proporcionar la información solicitada.

10.1. Aplicación de la Convención entre el Estado A y el Estado B (obligación de proporcionar información):

- a) El Estado A, del que es residente el receptor de una regalía en virtud de un contrato, trata de aplicar el artículo 12 (Cánones y regalías). El Estado A solicita al Estado B, del que es residente el pagador de la regalía, que le proporcione información sobre el monto pagado por ese concepto;
- b) Para decidir si procede otorgar al receptor de una regalía la desgravación solicitada con arreglo al artículo 12, el Estado B pide al Estado A que le informe de si el receptor reside en efecto en el Estado A y es el titular beneficiario de la regalía;
- c) Para calcular los beneficios imposables de un establecimiento permanente ubicado en el Estado A y que tiene su sede en el Estado B, el Estado A puede solicitar al Estado B información sobre los gastos y los beneficios de la sede y las operaciones de la sede con otros establecimientos permanentes y empresas asociadas;
- d) Análogamente, si una empresa asociada, en el sentido del artículo 9, está ubicada en el Estado A y otra empresa asociada está ubicada en el Estado B, el Estado A puede solicitar al Estado B información sobre los gastos y beneficios de la empresa asociada ubicada en el Estado B y sobre las operaciones de esa empresa asociada con cualesquiera otras empresas asociadas y establecimientos permanentes;
- e) El Estado A o el Estado B pueden solicitar información que pueda ser pertinente para la aplicación del artículo 25 (Procedimiento de acuerdo mutuo);

- f)* El Estado B se propone gravar, de conformidad con el artículo 15 (Servicios personales por cuenta ajena), a un empleado residente en el Estado A cuyo empleo en el Estado B ha durado más de 183 días. El Estado B puede solicitar al Estado A que le facilite información sobre el monto de los ingresos exentos de tributación en el Estado A de conformidad con el artículo 23 A (Método de exención para eliminar la doble tributación);
- g)* El Estado A trata de aplicar el impuesto de sociedades a una entidad que afirma ser una entidad social. El Estado A puede solicitar al Estado B información útil para clasificar adecuadamente a la entidad para fines fiscales, incluida información sobre cómo está clasificada la entidad a efectos fiscales en el Estado B;
- h)* Un residente del Estado A solicita a este una desgravación fiscal con arreglo al artículo 23 B por supuestos pagos del impuesto sobre la renta al Estado B. El Estado A puede solicitar al Estado B información sobre si se pagó efectivamente el impuesto, como se alega.

10.2. Aplicación de la legislación interna:

- a)* Una empresa sita en el Estado A suministra productos a una empresa independiente sita en el Estado B. El Estado A desea que el Estado B le informe sobre el precio pagado por la empresa del Estado B por los productos suministrados, con el fin de aplicar correctamente sus disposiciones internas relativas al impuesto sobre el valor añadido;
- b)* Una empresa sita en el Estado A vende productos a través de una empresa sita en el Estado C (posiblemente un país con baja presión fiscal) a una empresa sita en el Estado B. Las empresas pueden ser independientes o asociadas. No existe ningún acuerdo entre el Estado A y el Estado C, ni tampoco entre el Estado B y el Estado C. En virtud del acuerdo entre el Estado A y el Estado B, el Estado A, con el fin de asegurarse de la correcta aplicación de las disposiciones de su legislación interna a los beneficios obtenidos por la empresa sita en su territorio, pide al Estado B que le informe del precio pagado por los productos por la empresa del Estado B;
- c)* El Estado A, con el fin de gravar a una empresa sita en su territorio, solicita al Estado B, en virtud del acuerdo suscrito entre A y B, información sobre los precios cobrados por una empresa del Estado B, o por un grupo de empresas del Estado B con el que la empresa del Estado A no tiene contactos comerciales, con el fin de verificar los precios cobrados por la empresa en el Estado A por

comparación directa con los precios cobrados por otra empresa o grupo de empresas en posición dominante;

- d) Un residente del Estado A tiene una cuenta bancaria en el Estado B, y los ingresos devengados por esa cuenta están exentos de impuestos en virtud de la legislación interna del Estado B. El Estado A puede solicitar al Estado B información sobre el monto de los intereses devengados por esa cuenta;
- e) Un intermediario financiero invierte dinero de sus clientes en el Estado A, y les paga dividendos e intereses. El Estado A exige al intermediario financiero que reúna información sobre los titulares beneficiarios de las cuentas, pero no que se le proporcione regularmente esa información al aplicar las disposiciones de su legislación interna. El Estado B sospecha que algunos de los titulares beneficiarios de las cuentas del intermediario financiero residen en el Estado B y están, por ende, sujetos a tributación en virtud de su legislación interna. El Estado B puede solicitar al Estado A que le consiga información sobre los titulares de cuentas del intermediario financiero;
- f) Una empresa residente en el Estado A tiene empresas sitas en el Estado B y en el Estado C. El Estado B sospecha que la empresa que realiza operaciones en su territorio ha venido transfiriendo beneficios a la empresa sita en el Estado C. El Estado B puede solicitar al Estado A que le proporcione información sobre los beneficios y gastos de la empresa sita en el Estado C, mientras que la legislación interna del Estado A obliga a la sociedad principal a llevar un registro de las operaciones de sus filiales en el exterior.

Párrafo 2

11. No puede exigirse a un Estado contratante que proporcione información financiera de carácter confidencial a otro Estado contratante si no tiene la seguridad de que esa información no se revelará a personas no autorizadas. Con el fin de proporcionar la garantía de confidencialidad necesaria para un intercambio eficaz de información, en el párrafo 2 se dispone que la información recibida por un Estado contratante con arreglo a las disposiciones de la Convención se considerará secreta, de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado. Las sanciones por el incumplimiento de esa obligación de confidencialidad se regirán por lo dispuesto por las leyes administrativas y penales de ese Estado.

12. Huelga decir que la información recibida en virtud del artículo 26 sería de poca o de ninguna utilidad para el Estado solicitante (el Estado contratante que solicita la información) si la prohibición de revelarla tuviera carácter ab-

soluto. En el párrafo 2 se dispone que la información recibida con arreglo al artículo 26 podrá ser revelada a personas y a autoridades que participen en la estimación o recaudación fiscal, en la ejecución o reclamación, o en la decisión de recursos en relación con los impuestos a que se hace referencia en el párrafo 1. Además, se entiende que la información también podrá comunicarse al propio contribuyente, a su apoderado o a testigos en procedimientos civiles o penales.

12.1. Como se indica en el párrafo 12, la información obtenida podrá comunicarse a las personas y autoridades mencionadas, que, con arreglo a lo dispuesto en la última oración del párrafo 2 del artículo, podrán revelarla en actuaciones de tribunales públicos o en decisiones en las que se divulgue el nombre del contribuyente. Una vez que la información haya sido utilizada en actuaciones de tribunales públicos o en decisiones judiciales y se haya hecho así pública, podrán citarse las actas o decisiones judiciales para otros fines, incluso en calidad de prueba. No obstante, esa divulgación pública no significa que las personas y autoridades mencionadas en el párrafo 2 puedan proveer, si se les solicita, la información adicional recibida.

12.2. Si cualquiera de los Estados contratantes, o ambos, tienen reparos en que la información obtenida en virtud del artículo 26 pueda ser hecha pública por los tribunales, o a que, una vez así publicada, la información se utilice para otros fines, esa objeción deberá constar expresamente en el acuerdo que suscriban.

13. En general, la información recibida por un Estado contratante podrá utilizarse exclusivamente para los fines mencionados en el párrafo 1. Aunque el Estado receptor considere que la información puede serle de utilidad para fines distintos de los mencionados en ese párrafo, no podrá utilizarla para esos otros fines sin la autorización de la autoridad competente del Estado transmisor. Esa autorización no deberá denegarse injustificadamente.

13.1. En algunos casos, un Estado contratante puede procesar a un contribuyente por evasión de impuestos y a la vez por algún otro delito, como blanqueo de dinero, sobre la base del mismo conjunto de datos. En tales circunstancias, el Estado receptor podrá utilizar la información recibida para ambos fines.

13.2. De manera similar, la información recibida por un Estado contratante no podrá revelarse a un tercer país sin la autorización de la autoridad competente del otro Estado contratante, a menos que lo autorice expresamente una disposición del acuerdo bilateral entre los Estados contratantes.

13.3. Los Estados contratantes que deseen ampliar los fines para los que se puede utilizar la información intercambiada en virtud de este artículo podrán hacerlo añadiendo el siguiente texto al final del párrafo 2:

A pesar de lo anterior, la información recibida por un Estado contratante podrá ser utilizada para otros fines cuando pueda ser utilizada para esos fines en virtud de la legislación de ambos Estados y la autoridad competente del Estado informante autorice ese uso.

14. La Convención modelo de la OCDE modificada en 2005 contiene una disposición que permite el intercambio de información obtenida en virtud del artículo 26 con las personas encargadas de la supervisión de las personas autorizadas a obtener esa información. Esa disposición figura también en el párrafo 2 de la Convención modelo de las Naciones Unidas.

14.1. La transmisión de información a esos órganos debe limitarse a la información que necesiten para desempeñar su función de supervisión. Por órganos de supervisión debe entenderse las autoridades que supervisan a las autoridades tributarias como parte de la administración general del gobierno del Estado contratante. Esa transmisión de información solo se permite si las personas encargadas de las actividades de supervisión están sujetas a requisitos de confidencialidad al menos tan estrictos como los impuestos a los funcionarios de la administración tributaria. Las autoridades competentes quizá deseen determinar de mutuo acuerdo qué órganos constituyen órganos de supervisión en el sentido del presente párrafo.

Párrafo 3

15. El párrafo 3 del artículo 26 contiene disposiciones que limitan la obligación que impone el párrafo 1 al Estado al que se solicita la información. Sin embargo, lo dispuesto en los párrafos 4 y 5 puede tener precedencia sobre las limitaciones contempladas en el párrafo 3. Las disposiciones del párrafo 3, leídas juntamente con las de los párrafos 4 y 5, no deben interpretarse de manera que impidan un intercambio eficaz de información entre los Estados contratantes. Además, todo Estado contratante, antes de concertar un acuerdo con otro Estado contratante, debe informar a este de cualesquiera disposiciones concretas de su legislación o de su práctica administrativa que en su opinión le permitan eludir una obligación que de otra manera le impondría el párrafo 1.

16. El apartado *a)* del párrafo 3, sujeto a lo establecido en los párrafos 4 y 5, contiene la aclaración de que un Estado contratante no está obligado a ir más allá de su propia legislación o práctica administrativa para proporcionar información al otro Estado contratante. Por ejemplo, si su legislación o práctica administrativa no permiten al Estado al que se solicita la información incautarse sin autorización judicial de documentos privados de un contribuyente, no tiene la obligación de proceder sin autorización judicial a esa incautación en nombre del Estado solicitante, aunque la legislación y práctica administrativa de este sí lo permitan. La finalidad de esa norma es impedir que el

artículo 26 cree involuntariamente un conflicto entre la obligación impuesta al Estado contratante por el artículo 26 y las obligaciones dimanantes de su propia legislación interna.

16.1. Las disposiciones internas que estipulen que debe mantenerse el secreto sobre la información obtenida por las autoridades tributarias no deberán interpretarse a la luz del apartado *a)* del párrafo 3 como un obstáculo para el intercambio de información, pues las autoridades tributarias del Estado solicitante están obligadas por el párrafo 2 a mantener el secreto de la información recibida de conformidad con ese artículo.

16.2. El párrafo 1 obliga al Estado al que se dirige la solicitud a proporcionar información respecto de todos los impuestos del Estado solicitante, aunque él mismo no aplique impuestos comparables. El apartado *a)* del párrafo 3 no elimina la obligación de proporcionar información sobre los impuestos que no aplique el Estado al que se dirige la solicitud. Por ejemplo, ese Estado no podrá alegar que no aplica un impuesto sobre el valor añadido para eludir su obligación de facilitar al Estado solicitante información útil para la aplicación de su impuesto sobre el valor añadido. Por supuesto, el Estado al que se dirige la solicitud podrá negarse a proporcionar esa información si no puede obtenerla conforme a sus procedimientos administrativos normales, según lo dispuesto en el apartado *b)* del párrafo 3.

16.3. La finalidad del apartado *a)* del párrafo 3 es eliminar posibles trampas, no crearlas. Si un Estado contratante considera que no tiene la obligación de obtener determinados tipos de información en nombre del otro Estado contratante por razón de sus propias leyes o procedimientos administrativos (incluidos las leyes y los procedimientos administrativos de sus gobiernos subnacionales), debe hacer constar esa posición por escrito antes de concertar un acuerdo fiscal que contenga el artículo 26. Deberá indicar asimismo los efectos que probablemente tendrá esa posición en su capacidad de atender a un intercambio eficaz de información. Por ejemplo, si un Estado contratante considera que una de sus leyes le impide proporcionar al otro Estado contratante información sobre los propietarios beneficiarios de sus empresas residentes u otras personas jurídicas, está obligado a comunicar por escrito esa posición durante la negociación del acuerdo, con una explicación de los efectos de esa ley sobre sus obligaciones de asistencia mutua. En determinadas circunstancias la negativa a revelar información puede invalidar el derecho de un Estado contratante a invocar el apartado *a)* del párrafo 3 para eludir sus obligaciones dimanantes del párrafo 1.

16.4. Si un Estado contratante modifica su legislación o práctica administrativa después de suscribir un acuerdo que contenga el apartado *a)* del párrafo 3, deberá comunicar prontamente ese cambio al otro Estado contratante.

En determinadas circunstancias la modificación podría constituir un incumplimiento material del acuerdo. En cualquier caso, si el Estado contratante no la comunica prontamente, podrá perder el derecho a invocar el apartado *a)* del párrafo 3 para eludir sus obligaciones dimanantes del párrafo 1.

16.5. Los Estados contratantes que deseen ampliar el alcance de la limitación actualmente establecida en el apartado *a)* del párrafo 3 podrían modificar ese apartado como sigue:

- a)* Aplicar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese Estado contratante o del otro Estado contratante aunque ese Estado contratante sepa y no revele que algunas disposiciones concretas de su legislación o práctica administrativa tendrán probablemente por efecto impedir un intercambio eficaz de información;

17. Algunos países están obligados por ley, antes de transmitir una información a otro país, a comunicárselo a la persona que proporciona la información y/o al contribuyente sujeto a investigación. Esos procedimientos de notificación pueden ser un aspecto importante de los derechos otorgados por la legislación interna. En algunos casos la notificación debe contribuir a evitar equivocaciones (por ejemplo, en casos de identidad errónea) y debe facilitar el intercambio (al permitir a los contribuyentes que reciben la notificación cooperar voluntariamente con las autoridades tributarias del Estado solicitante). Los procedimientos de notificación, sin embargo, no podrán aplicarse de manera que, en las circunstancias concretas de la solicitud, se frustren los esfuerzos del Estado solicitante por prevenir la elusión o la evasión de impuestos, es decir, no deben prevenir o demorar indebidamente un intercambio eficaz de información. Por ejemplo, los procedimientos de notificación deben contemplar excepciones a la notificación previa en aquellos casos en los que la solicitud de información tenga carácter muy urgente o la notificación pueda mermar las probabilidades de éxito de la investigación que se realiza en el país solicitante.

17.1. Un Estado contratante que esté obligado por su legislación interna a notificar a la persona que facilita la información y/o al contribuyente sujeto a investigación su propósito de transmitir esa información deberá informar por escrito al Estado con el que concierte un acuerdo fiscal, de ese requisito y de sus posibles consecuencias para el cumplimiento de las obligaciones de asistencia mutua. Esa información deberá facilitarse al otro Estado contratante antes de que se suscriba un acuerdo, y en lo sucesivo cada vez que se modifiquen las normas pertinentes. En determinadas circunstancias, la negativa a revelar la información podrá invalidar el derecho del Estado contratante a invocar el apartado *a)* del párrafo 3 para eludir sus obligaciones dimanantes del párrafo 1.

18. En general, el Estado al que se dirige la solicitud no se halla obligado a aplicar en nombre del Estado solicitante medidas administrativas que no estén autorizadas en la legislación o práctica administrativa del Estado solicitante. La finalidad de esa norma es evitar que el Estado solicitante utilice las medidas administrativas del Estado al que solicita la información para evitar las limitaciones impuestas al Estado solicitante por su propia práctica administrativa.

18.1. Los mecanismos para obtener y suministrar información diferirán inevitablemente de un país a otro. El Estado al que se solicite la información no podrá alegar la existencia de diferencias en la legislación y en la práctica administrativa como razón para denegar una solicitud de información, a menos que esas diferencias tuvieran por efecto limitar sustancialmente la autoridad jurídica del Estado solicitante para obtener y proporcionar la información en el caso de que se la solicitara a él el otro Estado.

18.2. La norma general del párrafo 18 no es de aplicación cuando un determinado procedimiento solo está contemplado en el ordenamiento jurídico o la práctica administrativa de uno de los países. Por ejemplo, un Estado contratante al que se solicite información sobre una resolución administrativa o acuerdo de fijación anticipada de precios no podrá alegar la inexistencia de una resolución o acuerdo de ese tipo en el Estado solicitante para eludir su obligación de facilitar esa información en virtud del párrafo 1.

19. En el ordenamiento jurídico interno de la mayoría de los países se establece que no puede obtenerse información de una persona si esta puede invocar su derecho a no autoinculparse. Por consiguiente, el Estado al que se dirige la solicitud puede negarse a proporcionar información si sus propias normas contra la autoinculpación le impiden obtener esa información o si las normas contra la autoinculpación vigentes en el Estado solicitante impedirían a este obtener esa información en circunstancias similares. En la práctica, sin embargo, el derecho a no autoinculparse tiene escasa o ninguna pertinencia en relación con la mayor parte de las solicitudes de información. Ese derecho es personal y solo puede ser invocado por una persona que no esté amenazada de procesamiento penal. La inmensa mayoría de las solicitudes de información tiene por objetivo obtener información de terceros, como un banco, un intermediario o la otra parte en un contrato, y no de personas investigadas. Además, por lo general el derecho de no autoinculparse solo se aplica a las personas físicas.

20. El apartado *b)* del párrafo 3 permite al Estado al que se haya solicitado información eludir la obligación que de otra manera se derivaría del párrafo 1 si no puede obtener la información solicitada conforme a sus procedimientos administrativos normales o si se trata de información que el otro Estado con-

tratante no podría obtener conforme a sus procedimientos administrativos normales. La finalidad de esa norma es impedir que el Estado solicitante pueda imponer una carga no razonable al Estado al que se dirige la solicitud de información.

20.1. Se considerará que la información puede obtenerse conforme a los procedimientos administrativos normales si está en poder de las autoridades tributarias o estas la pueden obtener conforme a los procedimientos normales de determinación de los impuestos, que pueden entrañar investigaciones o exámenes especiales de las cuentas comerciales del contribuyente o de otras personas. Por ejemplo, si el Estado al que se dirige la solicitud obtiene normalmente, en el marco de sus procedimientos de auditoría, información sobre los precios de transferencia utilizados por sus contribuyentes en las transacciones con empresas asociadas, se supondrá que está en condiciones de obtener información similar sobre sus contribuyentes y empresas asociadas en nombre de un Estado solicitante.

20.2. A menos que acuerden otra cosa los Estados contratantes, deberá entenderse que la información solicitada por un Estado contratante podrá ser obtenida por ese Estado contratante en una situación similar, a menos que haya informado en contrario por escrito al otro Estado contratante.

20.3. Cuando se concierta un acuerdo entre un país desarrollado y un país en desarrollo, a menudo se supone que el país desarrollado cuenta con mayor capacidad administrativa que el país en desarrollo. Esa diferencia de capacidad administrativa no permite a ninguno de los Estados contratantes acogerse al apartado *b*) del artículo 3 para eludir su obligación de proporcionar información con arreglo al párrafo 1. Es decir, el párrafo 3 no entraña que ambos Estados contratantes hayan de beneficiarse del artículo 26 en la misma medida. Cabe suponer que si los Estados contratantes suscriben libremente un acuerdo es porque han llegado a la conclusión de que el acuerdo en su conjunto proporciona a cada uno de ellos ventajas equivalentes. Sin embargo, eso no acarrea necesariamente que cada uno de los artículos, o cada párrafo de cada artículo, haya de ofrecer también ventajas recíprocas. Por el contrario, es habitual que un Estado contratante renuncie a alguna ventaja en un artículo para obtener una ventaja en otro artículo.

20.4. Aunque en los apartados *a*) y *b*) del párrafo 3 no se contempla explícitamente la reciprocidad, en el comentario de la OCDE al artículo 26 se adoptó la posición de que podría entrañar un requisito de reciprocidad el texto del apartado *b*) del párrafo 3, que, entre otras cosas, limita la obligación de un Estado contratante de proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a los procedimientos administrativos normales del otro Estado contratante. En efecto, en el comentario de la OCDE se interpreta la expresión “que se

pueda obtener” en el sentido de que el otro Estado contratante cuenta efectivamente con la capacidad administrativa necesaria para obtener esa información. Según la interpretación alternativa, “que se pueda obtener” significa que la administración tributaria está facultada para obtener la información, tenga o no la capacidad necesaria para ejercer esa facultad. Algunos países tal vez deseen hacer constar claramente en sus acuerdos que los Estados contratantes están obligados a intercambiar información aunque la capacidad de alguno de ellos para obtener información de sus contribuyentes sea muy inferior a la de los demás. Para lograr ese resultado podrían modificar el apartado *b)* del párrafo 3 a fin de que diga lo siguiente:

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

21. En general, el Estado al que se dirige la solicitud podrá, al amparo del apartado *c)* del párrafo 3, negarse a revelar información que constituya una comunicación confidencial entre un abogado, un procurador u otro representante legal reconocido, en ejercicio de tal función, y su cliente, en la medida en que la confidencialidad de esa comunicación esté protegida por la legislación nacional.

21.1. El ámbito de las comunicaciones confidenciales debe definirse en forma restringida. Esa protección no abarca los documentos o registros entregados a un abogado, procurador u otro representante legal reconocido en un intento de impedir su divulgación de conformidad con lo dispuesto por la ley. Tampoco está protegida la información sobre la identidad de una persona, como el director o el propietario beneficiario de una empresa. Aunque el alcance de la protección otorgada por la legislación interna a las comunicaciones confidenciales puede variar de un Estado a otro, la protección dimanante del apartado *c)* del párrafo 3 no puede ser tan amplia como para entorpecer el intercambio eficaz de información.

21.2. Independientemente de lo que disponga la legislación interna del Estado al que se dirige la solicitud, ese Estado solo podrá negarse a revelar comunicaciones entre abogados, procuradores u otros representantes legales reconocidos y sus clientes en la medida en que tales representantes actúen en su calidad de abogados, procuradores u otros representantes legales reconocidos, y no en otra calidad, como tenedores nominativos de acciones, administradores fiduciarios, albaceas, directores de empresas, o contables, o en virtud de un poder para representar a una empresa en sus intereses comerciales. Más concretamente, las comunicaciones deberán haberse realizado de buena fe con el fin de solicitar o proporcionar asesoramiento jurídico o para su utilización en procedimientos legales en curso o previstos.

21.3. En ningún caso podrá un Estado al que se solicite información negarse a revelar comunicaciones entre abogados, procuradores u otros representantes legales reconocidos y sus clientes si esas personas han participado también junto con sus clientes en actividades de evasión o elusión fiscal.

21.4. La petición de que se declare información protegida una comunicación confidencial entre un abogado, procurador u otro representante legal reconocido y su cliente deberá resolverse exclusivamente ante los tribunales del Estado contratante con arreglo a las leyes en que se fundamente la alegación. No se contempla que los tribunales del Estado al que se dirige la solicitud de información resuelvan sobre alegaciones basadas en las leyes del Estado solicitante.

22. El apartado c) del párrafo 3 también permite a un Estado al que se solicita información negarse a proporcionarla si esa información revela cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional o proceso mercantil. Antes de invocar esa disposición, un Estado contratante ha de sopesar cuidadosamente si su aplicación está realmente justificada por los intereses del contribuyente. El concepto de secreto mencionado en ese apartado no debe interpretarse en un sentido demasiado amplio. Una interpretación demasiado amplia de la disposición sería en muchos casos incompatible con la finalidad del artículo 26 porque restaría toda eficacia al intercambio de información contemplado en ese artículo.

22.1. Por secreto comercial o empresarial o proceso comercial se entiende normalmente información que tiene considerable importancia económica y utilidad práctica y cuya utilización no autorizada puede ocasionar daños importantes (por ejemplo, puede producir graves problemas financieros). La finalidad de la excepción fundada en el secreto es impedir que el intercambio de información imponga dificultades indebidas a los contribuyentes al revelar a sus competidores reales o potenciales valiosa información secreta y reducir así sustancialmente el valor comercial de esa información. Puede revelarse información secreta que haya tenido considerable valor comercial en el pasado a condición de que ya no lo tenga en el momento en que se solicita. No se considerará que una información es secreta en el sentido del apartado c) del párrafo 3 solo porque su revelación pueda resultar embarazosa para el contribuyente o para un tercero o pueda obligar al contribuyente a pagar impuestos adicionales o le haga perder ingresos como consecuencia de la mala publicidad. Un Estado contratante puede decidir facilitar la información solicitada si llega a la conclusión de que no existe un fundamento razonable para suponer que el contribuyente de que se trate puede sufrir por ello consecuencias negativas incompatibles con el intercambio de información.

22.2. La información secreta podrá revelarse al Estado solicitante si el Estado al que se dirige la solicitud determina que el riesgo de divulgación al público

o a competidores es remoto como consecuencia de las condiciones de confidencialidad establecidas en el párrafo 2. Un documento protegido porque contiene información secreta podrá revelarse si se elimina previamente de él la información secreta.

22.3. La información financiera, incluida la contenida en libros y anotaciones contables, no constituye en sí misma secreto comercial, empresarial o de otra índole, aunque hay casos en los que la transmisión de información financiera puede entrañar la revelación de un secreto comercial, empresarial o de otra índole. Por ejemplo, una solicitud de información sobre determinados comprobantes de compra puede plantear la cuestión de si con esa información no se revelaría la fórmula secreta utilizada en la fabricación de un producto. La protección de esa información puede extenderse también a la información en poder de terceras personas. Por ejemplo, puede ocurrir que una solicitud de patente pendiente se encuentre bajo la custodia en un banco, o que un proceso comercial o una fórmula secretos se describan en una solicitud de préstamo o en un contrato en poder de un banco. En esos casos debe eliminarse de los documentos la información detallada sobre el secreto comercial, empresarial o de otra índole y transmitirse solo el resto de la información financiera.

23. El apartado c) del párrafo 3 también contiene una limitación respecto de la información que afecte a intereses vitales del propio Estado. En virtud de esa limitación, los Estados contratantes no tienen la obligación de proporcionar información cuya revelación sea contraria al orden público (*ordre public*). En principio, esa limitación solo será relevante en casos extremos, por ejemplo si la investigación tributaria en el Estado solicitante obedeciera a móviles de persecución política, racial o religiosa. La limitación podrá invocarse también cuando la información de que se trate constituya un secreto de Estado. Por ejemplo, no existe obligación de proporcionar la información cuando esta es información sensible en poder de los servicios secretos y su revelación es contraria a los intereses vitales del Estado al que se solicita. Sin embargo, en el contexto del intercambio de información entre las partes en un acuerdo rara vez se plantean cuestiones de orden público.

24. Como se ha señalado *supra*, el párrafo 3 puede otorgar, en algunas circunstancias, al Estado al que se dirige la solicitud el derecho de negarse a proporcionar la información solicitada. No está obligado, sin embargo, a invocar ninguna de las limitaciones contempladas en ese párrafo. Si ese Estado renuncia a ejercer su derecho dimanante del párrafo 3 y proporciona la información solicitada, esa información sigue sujeta a lo dispuesto por el artículo 26, y por ende a las prescripciones de confidencialidad del párrafo 2, y ni el contribuyente afectado ni ningún tercero pueden alegar que las autoridades tributarias del Estado informante han incumplido la obligación de confidencialidad que les impone su legislación interna.

25. En el artículo 26 la obligación de intercambiar información no se supedita a la existencia de actividad delictiva en ninguno de los Estados contratantes. Sin embargo, en algunos acuerdos se exige que haya habido dicha actividad delictiva. En esos acuerdos puede ser importante establecer que bastará que exista actividad delictiva en el Estado solicitante para que se configure la obligación de intercambiar información. Como medida de precaución, algunos Estados que no limitan el intercambio de información a los asuntos penales pueden decidir establecer expresamente en los acuerdos que celebren que no se exigirá como requisito la doble incriminación. A fin de excluir la posibilidad de que se interprete que un acuerdo impone el requisito de la doble incriminación, se podría añadir el siguiente párrafo como párrafo 6, y reenumerar el actual párrafo 6 como párrafo 7.

6. La obligación de intercambiar información con arreglo al párrafo 1 surge independientemente de si una persona que es objeto de investigación es sospechosa de actividades delictivas. En ningún caso deberán interpretarse las disposiciones del presente artículo en el sentido de permitir que un Estado contratante se niegue a proporcionar información fundándose exclusivamente en que la conducta que se esté investigando no sería constitutiva de delito con arreglo a la legislación de dicho Estado contratante si dicha conducta hubiese ocurrido en dicho Estado contratante.

Párrafo 4

26. El párrafo 4 fue agregado a la Convención modelo de las Naciones Unidas en 2011. Está tomado directamente de la disposición comparable agregada a la Convención modelo de la OCDE. En consecuencia, el comentario de la OCDE al párrafo 4 es íntegramente aplicable a la interpretación del párrafo 4 del artículo 26. La posición adoptada en el comentario de la OCDE es que la adición de este párrafo tenía por objeto ayudar a la interpretación del artículo 26 y que no entrañaba un cambio sustancial de las obligaciones implícitas en la versión anterior del artículo 26.

26.1. De conformidad con el párrafo 4, el Estado al que se solicite la información utilizará las facultades de que disponga para obtener la información solicitada, aun cuando esas facultades se hayan de utilizar exclusivamente para facilitar información al otro Estado contratante. Por “facultades de que disponga” se entenderá las leyes y los procedimientos administrativos o judiciales que permiten a un Estado contratante obtener y proporcionar la información solicitada. Es decir, que no es necesario que el Estado al que se solicita la información tenga un interés fiscal interno en obtener la información solicitada para que exista la obligación de facilitar información conforme al párrafo 1.

26.2. Como se dice en la segunda oración del párrafo 4, la obligación general impuesta por ese párrafo está sujeta a las limitaciones enunciadas en el párrafo 3. Sin embargo, se establece una excepción por la que se impide que el Estado al que se solicita la información pueda eludir su obligación de facilitar la información escudándose en la existencia de leyes o prácticas internas que entrañen un requisito de interés fiscal interno. Por lo tanto, el Estado al que se solicite la información no podrá eludir su obligación de facilitarla aduciendo que sus prácticas internas solo le permiten proporcionar información que tenga interés para sus propios fines fiscales.

26.3. Para muchos países, el párrafo 4, sumado a su legislación interna, es base suficiente para utilizar las facultades de que disponga a fin de obtener la información solicitada, aunque esa información no presente un interés fiscal interno. Otros países tal vez deseen que en la Convención se aclare expresamente que los Estados contratantes deberán asegurarse de que sus autoridades competentes estén debidamente facultadas para hacerlo. Los Estados contratantes que deseen aclarar este punto podrían reemplazar el párrafo 4 con el siguiente:

4. Con el fin de llevar a cabo el intercambio de información previsto en el párrafo 1, cada Estado contratante adoptará las medidas necesarias, entre ellas leyes, normas o disposiciones administrativas, para garantizar que su autoridad competente cuente con poderes suficientes en el marco de su derecho interno para obtener información a los fines del intercambio de información, independientemente de que ese Estado contratante necesite o no esa información para sus propios fines fiscales.

Párrafo 5

27. El párrafo 5 se agregó a la Convención modelo de las Naciones Unidas en 2011. Está tomado directamente de la disposición comparable de la Convención modelo de la OCDE. El comentario de la OCDE al párrafo 5 es íntegramente aplicable, pues, a la interpretación del párrafo 5 del artículo 26. El análisis que se hace a continuación de las limitaciones relacionadas con la confidencialidad se basa en gran parte en el comentario de la OCDE. La posición adoptada en el comentario de la OCDE es que la adición de este párrafo tenía por objeto facilitar la interpretación del artículo 26 y no entraña una modificación de las obligaciones implícitas en la versión anterior del artículo 26.

27.1. El párrafo 1 impone al Estado contratante la obligación positiva de intercambiar todo tipo de información. El párrafo 5 tiene por objeto garantizar que las limitaciones previstas en el párrafo 3 no puedan utilizarse para impedir el intercambio de información que obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, personas designadas, agentes y fiduciarios, así como información relacionada con la propiedad.

27.2. El párrafo 5 estipula que el Estado al que se solicite información no podrá negarse a facilitar esa información al Estado solicitante solo porque obre en poder de un banco u otra institución financiera. Por lo tanto, el párrafo 5 tiene precedencia sobre el párrafo 3 en la medida en que, de no ser así, el párrafo 3 permitiría al Estado contratante al que se solicitara información, negarse a facilitarla alegando la existencia de leyes internas sobre el secreto bancario. El acceso a la información que obra en poder de bancos u otras instituciones financieras podrá ser directo o indirecto, a través de un procedimiento judicial o administrativo. El procedimiento de acceso indirecto no deberá ser tan engorroso ni exigir tanto tiempo como para constituir un impedimento al acceso a información bancaria.

27.3. El párrafo 5 dispone además que un Estado contratante no podrá negarse a proporcionar información solo porque la información obre en poder de personas que actúan en calidad de agentes o fiduciarios. Por ejemplo, si en un Estado contratante hay una ley en virtud de la cual toda información que obre en poder de un fiduciario se considera “secreto profesional” solo por estar en poder de un fiduciario, dicho Estado no podrá utilizar esa ley como fundamento para negarse a facilitar la información que posee el fiduciario al otro Estado contratante. Una persona actúa en “calidad de fiduciario” cuando la actividad comercial que realiza o el dinero o las propiedades que maneja no son suyos ni actúa en beneficio propio, sino en beneficio de otra persona, con la que tiene una relación que entraña confianza por una parte y buena fe por la otra. Un ejemplo común de persona que actúa en calidad de fiduciario es el de fideicomisario. El concepto de “agente” es muy amplio y abarca a los proveedores de todo tipo de servicios a empresas (por ejemplo, agentes de constitución de empresas, compañías fiduciarias, agentes registrados, abogados).

27.4. El párrafo 5 estipula que un Estado contratante no podrá negarse a facilitar información solo porque la información solicitada se refiera a intereses de propiedad de personas, incluidas empresas y sociedades, fundaciones o estructuras institucionales similares. Las solicitudes de información no podrán rechazarse solo porque las leyes o prácticas internas traten la información relacionada con la propiedad como secreto comercial u otra forma de secreto.

27.5. Aunque el párrafo 5 limita la posibilidad de que un Estado al que se solicite información se acoja al párrafo 3 para negarse a proporcionar información que obre en poder de un banco, una institución financiera o una persona que actúe en calidad de agente o fiduciario, o para negarse a proporcionar información relacionada con intereses de propiedad, ese párrafo no suprime toda la protección brindada por el párrafo 3. El Estado al que se solicite la información podrá seguir negándose a proporcionarla si su negativa se basa en razones fundadas no relacionadas con el hecho de que el que tiene la in-

formación solicitada sea un banco, una institución financiera, un agente, un fiduciario o una persona designada, ni con el hecho de que la información esté relacionada con intereses de propiedad.

27.6. El párrafo 5 no impide necesariamente a un Estado al que se solicite información acogerse al apartado *b)* del párrafo 3 para negarse a facilitar información que constituya una comunicación confidencial entre un abogado, procurador u otro representante legal reconocido y su cliente, aunque esté actuando en calidad de agente. Sin embargo, para poder acogerse a la protección brindada por el apartado *b)* del párrafo 3, el Estado al que se solicite la información deberá demostrar que la comunicación entre el abogado, procurador u otro representante legal reconocido y su cliente satisface todos los requisitos establecidos en ese párrafo, en particular que la comunicación esté protegida por la legislación interna, que la negativa no esté relacionada con el hecho de que el representante legal actúe en calidad de agente, fiduciario o persona designada, que los documentos de que se trate no hayan sido entregados al representante legal precisamente para evitar que se den a conocer, y que el hecho de que no se den a conocer no impida un intercambio eficaz de información.

27.7. Los Estados contratantes que deseen introducir una mención expresa a la protección otorgada a las comunicaciones confidenciales entre un cliente y su abogado, procurador u otro representante legal reconocido, podrían hacerlo agregando el texto siguiente al final del párrafo 5:

Nada de lo dispuesto en el presente párrafo impedirá a un Estado contratante negarse a obtener o proporcionar información que revele comunicaciones confidenciales entre un cliente y su abogado, procurador u otro representante legal reconocido, cuando esas comunicaciones estén protegidas en virtud del apartado *b)* del párrafo 3 y cuando la protección exigible con arreglo a ese párrafo no esté relacionada con el hecho de que el representante legal actúe como agente, fiduciario o persona designada.

28. Los ejemplos que siguen son ilustrativos de la aplicación del párrafo 5:

- a) La empresa X es propietaria de la mayoría de las acciones de la filial Y, y ambas empresas se han constituido con arreglo a las leyes del Estado A. El Estado B está realizando un examen fiscal de las operaciones comerciales de la empresa Y en el Estado B. En el transcurso de ese examen se plantea la cuestión de la propiedad directa e indirecta en la empresa Y, y el Estado B dirige al Estado A una solicitud de información sobre todas las personas que participen en la cadena de propiedad de la empresa Y. En su respuesta, el Estado A debe proporcionar al Estado B información relacionada con la propiedad tanto de la empresa X como de la empresa Y;

- b) Una persona sujeta a tributación en el Estado A mantiene una cuenta en el banco B del Estado B. El Estado A está examinando la declaración de impuestos de esa persona y solicita al Estado B toda la información sobre ingresos y activos bancarios de que disponga el banco B con el fin de determinar si existen depósitos de ingresos devengados a los que no se hayan aplicado impuestos. El Estado B deberá proporcionar al Estado A la información bancaria solicitada;
- c) Se sospecha que el banco A del Estado A suscribe con algunos de sus depositantes acuerdos secretos en virtud de los cuales ingresa en un banco extraterritorial no relacionado los intereses devengados de esos depositantes. El Estado B pide al Estado A que le proporcione copia de esos acuerdos secretos. El banco A alega que los acuerdos son documentos jurídicos protegidos cuya divulgación está prohibida en virtud de la relación privilegiada entre el abogado y su cliente. El Estado A deberá facilitar los documentos solicitados.

Párrafo 6

29. El texto del párrafo 6 se tomó, con algunos cambios, de la última oración del párrafo 1 de la Convención modelo de las Naciones Unidas antes de que fuera enmendada en 2011. El párrafo 6 confiere expresamente a las autoridades competentes la facultad de establecer procedimientos para un intercambio efectivo de información. En la Convención modelo de la OCDE no existe un párrafo 6 ni otro párrafo equivalente. La posición adoptada en el comentario de la OCDE es que esa facultad está implícita en el artículo 26.

29.1. Con el fin de lograr un intercambio eficaz de información de acuerdo con los párrafos precedentes de este artículo, el párrafo 6 dispone que las autoridades competentes de los Estados contratantes deben trabajar de consuno para establecer procedimientos de intercambio de información, incluidos los intercambios habituales, normalmente en forma electrónica. El párrafo 6 autoriza a las autoridades competentes a establecer esos procedimientos, pero no les confiere un mandato al respecto.

29.2. Algunos Estados tal vez deseen introducir una mención expresa en su acuerdo de que las autoridades competentes están obligadas no solo a intercambiar información cuando se les solicite sino además a establecer medidas para un intercambio automático y espontáneo de información. Esos países tal vez deseen agregar lo siguiente al final del párrafo 6:

Además de responder a las solicitudes específicas de información, las autoridades competentes intercambiarán información en forma habitual y espontánea. Convendrán periódicamente en los tipos de información o de documentos que se proporcionarán en forma habitual.

29.3. Algunos miembros del Comité han manifestado su inquietud por la posibilidad de que las solicitudes de información que hagan los países desarrollados a los países en desarrollo impongan una carga excesiva a los departamentos tributarios de los países en desarrollo, debido a la capacidad diferente de sus administraciones tributarias para obtener y proporcionar información. Esa inquietud podría mitigarse disponiendo que los gastos extraordinarios relacionados con una solicitud de información corran a cargo del Estado solicitante. En ese contexto, la cuestión de si los gastos relacionados con la obtención de la información solicitada son extraordinarios no se determinaría con referencia a un monto fijado en términos absolutos, sino en relación con el presupuesto general del departamento tributario al que se solicitara la información. Por ejemplo, gastos relativamente pequeños en términos absolutos podrían considerarse extraordinarios para un departamento tributario con recursos muy limitados, mientras que aun gastos considerables en términos absolutos podrían no considerarse extraordinarios para un departamento que dispusiera de recursos cuantiosos.

29.4. Los países preocupados por la posibilidad de que se impongan costos sustanciales a los países en desarrollo podrían incluir el texto siguiente al final del párrafo 6:

Los gastos extraordinarios en que se incurra para facilitar la información correrán a cargo de la parte contratante que la solicite. Las autoridades competentes de las partes contratantes consultarán previamente entre sí si se prevé que sean extraordinarios los gastos en que se incurra para proporcionar información con respecto a una solicitud determinada.

C. INVENTARIO DE MECANISMOS DE INTERCAMBIO

30. Los párrafos 6 a 25 del comentario al artículo 26 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, que figuran a continuación, podrían formar parte de un manual que tratara de los mecanismos de intercambio.

Intercambio habitual de información

6. Un método de intercambio de información consiste en la transmisión habitual o automática de información de un país parte en el acuerdo a otro⁵¹. A continuación se enumeran diversos aspectos a los que deberían prestar atención las autoridades competentes al elaborar una estruc-

⁵¹ En ese contexto, por “país transmisor” se entiende el país que transmite la información, y por “país receptor”, el país que la recibe.

tura para ese intercambio habitual. Al analizar el intercambio habitual de información, se debe reconocer que algunos países que no están interesados en recibir tal información en forma regular (o que no pueden recibirla en esa forma porque los países transmisores no la reúnen habitualmente) tal vez deseen obtenerla en respuesta a una solicitud concreta. Por lo tanto, en esas situaciones debe considerarse que los conceptos mencionados en la presente sección están incluidos también en la sección siguiente, titulada “Transmisión en respuesta a solicitudes concretas”.

Conceptos abarcados

7. *Fuentes ordinarias de ingresos.* Entre los elementos que son objeto de transmisión o intercambio habitual de información pueden incluirse las fuentes ordinarias de ingresos que fluyen entre países, como dividendos, intereses, remuneraciones (como salarios, sueldos, honorarios y comisiones), regalías, rentas y otras partidas posibles cuya transmisión ordinaria entre países represente un monto importante. Debe reconocerse que en la actualidad hay países que no están en condiciones de suministrar información habitual de ese tipo porque sus procedimientos de recaudación de impuestos no aportan los datos necesarios.

Transacciones que suponen una actividad del contribuyente. Un intercambio habitual de información puede abarcar ciertas transacciones importantes que implican actividades por parte del contribuyente:

- a) Transacciones que tienen importancia para el propio acuerdo:
 - Solicitudes de devolución de impuestos pagados al país transmisor hechas por residentes del país receptor;
 - Solicitudes de exención o de desgravación particular del pago de impuestos al país transmisor hechas por residentes del país receptor;
- b) Transacciones que revisten importancia para aspectos especiales de la legislación del país transmisor: partidas de ingresos de residentes del país receptor que gozan de exención o desgravación parcial en virtud de disposiciones especiales de la legislación nacional del país transmisor;
- c) Transacciones relacionadas con actividades realizadas en el país transmisor por residentes del país receptor:
 - Apertura y cierre en el país transmisor de una sucursal, oficina, etcétera, por residentes del país receptor;
 - Constitución o disolución de una empresa en el país transmisor por residentes del país receptor;

- Constitución o disolución de un fideicomiso en el país transmisor por residentes del país receptor;
 - Apertura y cierre de cuentas bancarias en el país transmisor por residentes del país receptor;
 - Adquisición por herencia, legado o donación, de bienes ubicados en el país transmisor por residentes del país receptor;
 - Juicio testamentario accesorio en relación con residentes del país receptor tramitado en el país transmisor;
- d) Información general:
- Leyes tributarias, procedimientos administrativos, etcétera, del país transmisor;
 - Cambios en las fuentes ordinarias de ingresos que fluyen de un país a otro, especialmente en la medida en que afectan al acuerdo, incluidas las interpretaciones administrativas y los fallos judiciales relativos a las disposiciones del acuerdo y a las prácticas administrativas o acontecimientos que afectan a la aplicación del acuerdo;
 - Actividades que afectan a la aplicación del acuerdo o la desvirtúan, incluidas nuevas pautas o técnicas de evasión o evitación de impuestos utilizadas por residentes del país transmisor o del país receptor;
 - Actividades que repercuten en el sistema fiscal del país receptor, incluidas nuevas pautas o técnicas de evasión o evitación de impuestos utilizadas por residentes de uno u otro país que afectan de forma significativa al sistema tributario del país receptor.

Aspectos operacionales generales que deben considerarse

8. Las autoridades competentes deben considerar diversos factores que pueden influir en las características operacionales del intercambio habitual, incluida su eficacia. Por ejemplo:
- a) Los países que tengan interés en recibir información en respuesta a solicitudes concretas más que de forma habitual, al examinar el ámbito de las solicitudes concretas deben tener presente los elementos mencionados en esta lista bajo el epígrafe de transmisión habitual de información;
 - b) Podría fijarse un límite mínimo para excluir los datos de poca importancia;
 - c) Las partidas habituales correspondientes a fuentes de ingresos podrían rotarse de año en año; por ejemplo, un año se informaría

sobre los dividendos, al siguiente sobre los intereses, y así sucesivamente;

- d) No es necesario que el intercambio habitual de información sea estrictamente recíproco en todos los conceptos. Es posible que el país A esté interesado en recibir información sobre algunas operaciones pero no sobre otras, y que las preferencias del país B se inclinen hacia operaciones distintas; no es necesario que ningún país reciba información en la que no esté interesado; del mismo modo, ningún país debería negarse a transmitir información sobre determinadas operaciones simplemente porque no tiene interés en recibir información sobre ellas;
- e) Aunque es posible que la información que se intercambie sobre partidas relativas a fuentes de ingresos no siempre sea importante en sí por lo que se refiere a las corrientes de ingresos que escapan a los impuestos, el intercambio habitual puede dar indicaciones respecto de la medida en que el capital u otros activos que producen las corrientes de ingresos escapan a los impuestos;
- f) Otra cuestión que debe tenerse en cuenta es la de si la información relativa a fuentes de ingresos debe referirse únicamente al receptor o también al pagador;
- g) Otro aspecto importante es el de si la información debe versar exclusivamente sobre residentes del país receptor o también sobre personas domiciliadas en ese país o ciudadanos de él, o si debe limitarse a alguna de esas categorías;
- h) Quizá deba tenerse en cuenta el grado de detalle de la información: por ejemplo, nombre del contribuyente o del receptor, profesión, dirección, etcétera;
- i) También deben considerarse la forma y el idioma en que ha de suministrarse la información.

Factores que debe tener en cuenta el país transmisor

9. El país transmisor tal vez desee tener en cuenta los factores que influyen en su capacidad para cumplir los requisitos de un intercambio habitual de información. Esta consideración contribuiría probablemente a una selección más cuidadosa de la información que debe intercambiarse habitualmente y no a una decisión de no intercambiar información que podría tener utilidad práctica.

10. Entre los factores que deben tenerse en cuenta figuran la capacidad administrativa del país transmisor para obtener la información de que se trate. Esa capacidad depende a su vez de la eficacia general de sus proce-

dimientos administrativos, su utilización de mecanismos de retención de impuestos en la fuente, su aprovechamiento de las informaciones procedentes de los pagadores o de otras fuentes, y el costo general de obtener la información.

Factores que ha de tener en cuenta el país receptor

11. El país receptor tal vez desee tener en cuenta los factores que influyen en su capacidad para utilizar la información que reciba en el curso de un intercambio habitual de información, como su capacidad administrativa para utilizar la información en un plazo relativamente breve y para relacionar en forma eficaz esa información con sus propios contribuyentes, bien de forma habitual, bien a una escala tal que justifique la recepción habitual de información.

Transmisión en respuesta a solicitudes concretas

12. Un método de intercambio de información utilizado en la actualidad consiste en la solicitud de información concreta de un Estado parte en el acuerdo a otro. Esa información puede referirse a un contribuyente determinado y a ciertos aspectos de su situación, a determinados tipos de transacciones o actividades, o a cuestiones de carácter más general. A continuación se enumeran diversos aspectos de la cuestión que las autoridades competentes deben tener presentes al elaborar una estructura para el intercambio de información en respuesta a solicitudes concretas.

Conceptos incluidos

13. *Contribuyentes concretos.* La información que se puede solicitar al país transmisor con respecto a un contribuyente del país receptor es ilimitada en principio y depende de los factores que influyan en la situación del contribuyente en el sistema tributario del país receptor y de la relación del contribuyente y sus actividades con el país transmisor. No parece útil ni necesario enumerar detalladamente a priori los tipos de información que pueden ser objeto de intercambio en respuesta a solicitudes concretas. El acuerdo para proporcionar información en respuesta a solicitudes concretas puede ser, por tanto, de carácter abierto por lo que respecta a la amplitud, el ámbito y el tipo de información, con sujeción a las limitaciones generales que se examinan a continuación.

14. La solicitud de información concreta puede hacerse con diversos fines. Por ejemplo:

- a) Información necesaria para completar la determinación de las obligaciones tributarias de un contribuyente en el país receptor,

cuando esas obligaciones dependen de los ingresos o de los bienes mundiales del contribuyente; de la naturaleza de la propiedad en el país transmisor de las acciones de una empresa del país receptor; de la cuantía o del tipo de gastos efectuados en el país transmisor; o del domicilio fiscal de una persona física o de una empresa;

- b) Información necesaria para determinar la exactitud de la declaración de impuestos del contribuyente a la administración fiscal del país receptor o la exactitud de las reclamaciones del contribuyente o de las pruebas presentadas por este en apoyo de su declaración de impuestos, cuando la declaración se considere de dudosa autenticidad o sea sometida a investigación;
- c) Información necesaria para determinar la verdadera magnitud de la obligación tributaria de un contribuyente en el país receptor cuando se sospecha que la declaración de impuestos no se ajusta a la realidad.

Tipos determinados de transacciones o actividades. El intercambio en respuesta a solicitudes concretas no tiene que limitarse necesariamente a las solicitudes relativas a determinados contribuyentes, sino que puede hacerse extensiva a las solicitudes de información sobre determinados tipos de transacciones o actividades. Por ejemplo:

- a) Información sobre precios, costos, comisiones o partidas análogas en el país transmisor necesaria para que la administración tributaria del país receptor pueda determinar las obligaciones tributarias en una situación determinada o adoptar criterios de investigación de sus contribuyentes en situaciones que entrañen posible subfacturación o sobrefacturación de mercancías exportadas o importadas, pago de comisiones sobre transacciones internacionales y cuestiones similares;
- b) Información sobre los métodos que se aplican habitualmente en el país transmisor para determinadas transacciones o actividades;
- c) Información sobre si se está realizando en el país transmisor un tipo determinado de actividad que pueda tener repercusiones en los contribuyentes o en sus obligaciones tributarias en el país receptor.

15. *Relaciones económicas entre los países.* La solicitud concreta puede hacerse extensiva a peticiones de información sobre ciertas relaciones económicas entre los países que pueden ser útiles para un país a los efectos de verificar la eficacia de sus actividades de administración fiscal. Por ejemplo:

- a) El volumen de las exportaciones del país transmisor al país receptor;
- b) El volumen de las importaciones al país transmisor procedentes del país receptor;
- c) Los nombres de los bancos que realizan operaciones en el país transmisor con sucursales, filiales, etcétera, de residentes del país receptor.

Cabe señalar que las partidas de esta categoría, como el volumen de las exportaciones entre los países, al no tener en principio carácter confidencial para las autoridades tributarias del país transmisor, podrán ser generalmente divulgadas en el país receptor de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26.

Normas aplicables a las solicitudes concretas

16. Las autoridades competentes deben elaborar normas aplicables a la transmisión de solicitudes concretas por el país receptor y a las respuestas del país transmisor. Estas normas deberían diseñarse de manera que facilitasen un procedimiento operacional sistemático para ese intercambio que fuera a la vez eficiente y ordenado. Si bien pueden ser de carácter general en el sentido de que establezcan reglas o directrices que rijan los procedimientos relativos a las solicitudes concretas, las normas deben permitir también la discusión entre las autoridades competentes de las situaciones especiales que, en opinión de cualquiera de los dos países, requieran un tratamiento especial. Las normas deberían referirse a los siguientes extremos:

- a) Los detalles concretos que deben consignarse en la solicitud hecha por el país receptor, la forma de esa solicitud y el idioma de la solicitud y de la respuesta;
- b) La medida en que el país receptor debe seguir o agotar sus propios procedimientos y posibilidades administrativas antes de formular una solicitud concreta; cabe presumir que el país receptor procurará hacer un esfuerzo auténtico para obtener por sí mismo la información antes de recurrir al procedimiento de solicitud concreta;
- c) Las condiciones que afectan a la naturaleza y el grado de la cooperación del país transmisor. Este aspecto debe abarcar la capacidad del país transmisor para proporcionar los documentos que necesite el país receptor a fin de emplearlos en procedimientos judiciales o de otra índole, incluida la capacidad de presentar documentos debidamente autenticados.

Transmisión de información a iniciativa discrecional del país transmisor (intercambio espontáneo)

17. Las autoridades competentes deben determinar si, además de los métodos habituales y concretos de intercambio de información con arreglo a los cuales un país transmisor comunica información de manera automática o responde sistemáticamente a solicitudes concretas del país receptor, desean que se transmita información por iniciativa discrecional del propio país transmisor. Esa transmisión podría ocurrir cuando, en el curso de sus propias actividades, la administración tributaria del país transmisor obtuviese información que considerase de importancia para el país receptor. La información puede referirse a aspectos de la situación de un contribuyente en particular y a la relación de esa situación con sus obligaciones en el país receptor o con las obligaciones de otros contribuyentes en el país receptor. La información puede referirse también a un tipo de transacciones o de conducta de diversos contribuyentes o de grupos de contribuyentes que se produzca en cualquiera de los dos países y que pueda influir en la situación o en la administración fiscal del país receptor, ya sea en relación con sus leyes nacionales o con disposiciones de acuerdos.

18. Las autoridades competentes deberán determinar, conforme a las normas que rigen el intercambio de información dispuesto en cumplimiento de un acuerdo, si un país transmisor tiene la obligación positiva de elaborar el procedimiento y las directrices que regulen los casos en que dicha información ha de transmitirse, si tal transmisión ha de ser considerada por el país transmisor, pero con carácter totalmente discrecional, o si el país transmisor no debe considerar siquiera esa transmisión. Aun si se conviniera en que el país transmisor tiene el deber de elaborar un sistema para dicha transmisión, la decisión que establezca cuándo se han cumplido las condiciones con arreglo a ese sistema quedaría probablemente confiada al juicio discrecional de este último país.

Uso de la información recibida

19. Las autoridades competentes deberán determinar el uso permisible de la información recibida. Las decisiones al respecto dependerán básicamente de los requisitos legales establecidos en el propio artículo 26. El grado de uso de la información depende principalmente de los requisitos de la legislación nacional sobre la divulgación de información tributaria o de otras “necesidades de seguridad” respecto de ese tipo de información. Así pues, es posible que el alcance de la divulgación o de las restricciones a la divulgación varíe de un país a otro. No obstante, tal discrepancia no tiene por qué considerarse inapropiada ni lesiva para

el intercambio de información que existiría de otro modo si los países interesados aceptan esa consecuencia de conformidad con el artículo 26 incorporado en su acuerdo fiscal.

Receptores de la información transmitida mediante intercambio

20. Las autoridades competentes deberán especificar, en detalle o por remisión a normas comparables del país receptor, quiénes son los receptores autorizados de información en el país receptor. Conforme al artículo 26, la información puede comunicarse, por ejemplo:

- a) A los administradores de los impuestos incluidos en la Convención;
- b) A autoridades policiales y fiscales encargadas de asuntos relacionados con esos impuestos;
- c) A tribunales administrativos encargados de asuntos relacionados con esos impuestos;
- d) A tribunales judiciales encargados de asuntos relacionados con esos impuestos;
- e) En procedimientos judiciales públicos o en fallos judiciales en que pueda ponerse a disposición del público si se considera oportuno;
- f) A la autoridad competente de otro país (véase abajo el apartado “Consultas entre varias autoridades competentes”).

Forma de proporcionar la información

21. El alcance permisible de la divulgación puede influir en la forma como se ha de proporcionar la información para que sea útil al país receptor. Por ejemplo, si la información va a ser usada por las autoridades judiciales y debe revestir para ello un carácter o una forma particulares, las autoridades competentes estudiarán cómo establecer modalidades de transmisión que respondan a esa necesidad (véase también el comentario sobre los documentos que aparece en el apartado c) del párrafo 16, página 477 *supra*, “Normas aplicables a las solicitudes concretas”)

Consultas entre varias autoridades competentes

22. Los países tal vez deseen considerar procedimientos elaborados por las autoridades competentes para la celebración de consultas entre más de dos autoridades competentes en virtud de un acuerdo particular. Así, si los países A, B y C están unidos por una red de acuerdos, las autoridades competentes de A, B y C podrían desear celebrar una reunión de consulta conjunta. Esta opción podría ser conveniente con indepen-

dencia de que los tres países estén o no directamente ligados entre sí por la red de acuerdos. Por ejemplo, podría convenir si existen acuerdos entre A y B, A y C y B y C, o si existen acuerdos entre A y B y B y C pero no entre A y C. Los países que deseen que sus autoridades competentes realicen esas consultas deben suministrar la base jurídica para ellas, incorporando en sus acuerdos fiscales la autorización necesaria. Tal vez algunos países consideren que el artículo 26 permite la celebración de consultas conjuntas en los casos en que los tres países estén directamente vinculados por acuerdos bilaterales. Sin embargo, la directriz⁵² no abarca las consultas conjuntas cuando un eslabón de la cadena no esté totalmente cerrado, como en el segundo caso descrito. En ese caso sería necesario añadir una disposición en el acuerdo que permitiera a la autoridad competente del país B proporcionar la información recibida del país A a la autoridad competente del país C. Esa disposición del acuerdo podría incluir la salvaguardia de que la autoridad competente del país A diera su consentimiento a la medida adoptada por la autoridad competente del país B. Cabe suponer que solo consentiría en ella cuando considerara satisfactorias las disposiciones relativas a la protección de la confidencialidad en el acuerdo entre B y C.

Factores de carácter general

23. Existen diversos factores de carácter general que influyen en el intercambio de información y que las autoridades competentes han de considerar para tomar una decisión al respecto, ya sea en cuanto a su manejo operacional concreto de la realización del intercambio de información o en cuanto a sus repercusiones en el proceso mismo de intercambio en su totalidad. Se indican a continuación algunos de esos factores.

Factores que afectan a la realización del intercambio de información

Son los siguientes:

- a) Las autoridades competentes deberán determinar los conductos de comunicación que se utilizarán para los diferentes tipos de intercambio de información. Un método de comunicación podría consistir en autorizar a un funcionario de un país a que se traslade al otro para recibir y examinar la información de la autoridad competente, a fin de acelerar el proceso de intercambio de información;

⁵² Véase el “Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo” [2003], tercera parte, cap. III, secc. E. Disponible en: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/>.

- b) Algunos países pueden haber decidido que es útil y conveniente que un país tenga representantes de su propia administración tributaria destacados en el otro país parte en el acuerdo. Tal arreglo se basaría probablemente en facultades, convenios o acuerdos distintos de los previstos en el artículo sobre el intercambio de información del acuerdo previsto sobre la doble tributación (aunque, de permitirlo la legislación nacional de ambos países, se consideraría que ese artículo contempla tal posibilidad), y el arreglo determinaría las condiciones de la presencia y los deberes de dichos representantes. A este respecto cabe señalar que no parece necesario establecer condiciones de reciprocidad en ese proceso, de modo que nada impediría que el país A mantuviese representantes en el país B pero no a la inversa, en el caso de que el país A considerase útil ese proceso pero no así el país B. Si se han establecido arreglos de ese tipo, las autoridades competentes tal vez deseen establecer coordinación con esos representantes cuando ello aumente la eficacia del proceso de intercambio de información y cuando esa coordinación sea en cualquier caso apropiada;
- c) Algunos países pueden considerar conveniente que un funcionario de hacienda de un país participe directamente con las autoridades tributarias del otro país en una investigación conjunta o “en equipo” de un contribuyente o una actividad determinados. Para la mayoría de los países ese arreglo habría de basarse probablemente en facultades, convenios o acuerdos distintos de los contemplados en el artículo sobre el intercambio de información del acuerdo previsto, aunque, si la legislación nacional de ambos países lo permite, los países podrían considerar que ese artículo autoriza a las autoridades competentes a aprobar tal arreglo. En cualquier caso, si se concierta ese arreglo, convendría hacer extensivos a dicha investigación las salvaguardias y procedimientos elaborados con arreglo al artículo sobre el intercambio de información;
- d) El proceso de intercambio de información deberá diseñarse de manera que tenga la pertinencia necesaria para el cumplimiento eficaz de las disposiciones sustantivas del acuerdo. Por ejemplo, las disposiciones del acuerdo respecto de la fijación de precios entre empresas y de la asignación de ingresos y gastos generan sus propias necesidades de información para su cumplimiento efectivo. El proceso de intercambio de información deberá responder a esas necesidades;
- e) Las disposiciones sustantivas del acuerdo deberán tener en cuenta el proceso de intercambio de información y responder a él. Por

ejemplo, si existe una base de información suficiente para que el proceso de intercambio de información permita a un país deducir los gastos realizados en otro, el acuerdo deberá elaborarse sobre la base de que esa deducción es en sí misma procedente;

- f) Las autoridades competentes deberán determinar el alcance del prorrateo o del reembolso de gastos respecto del proceso de intercambio de información.

Factores que afectan a la estructura del proceso de intercambio de información

24. Son los siguientes:

- a) Debe tenerse presente que los arreglos en materia de intercambio de información establecidos entre el país A y el país B no tienen necesariamente que guardar correlación con los establecidos entre el país A y el país C, ni entre el país B y el país C, sino que deben responder ante todo a las necesidades de los dos países directamente interesados, y no han de presentar necesariamente un paralelismo estricto en todos los casos solamente para preservar la uniformidad formal. No obstante, conviene observar que la prevención de la evasión y de la evitación internacionales de impuestos requiere a menudo la cooperación internacional entre las autoridades tributarias de diversos países. Por consiguiente, algunos países podrían considerar conveniente establecer en los acuerdos procedimientos y disposiciones suficientemente flexibles que les permitan ampliar su cooperación a mecanismos de consulta e intercambio de información entre diversos países;
- b) Las autoridades competentes deberán sopesar los efectos que una restricción jurídica interna puede tener sobre la obtención de información en un país que solicita información de otro en el que no rija una restricción jurídica interna análoga. Por ejemplo, si el país A solicita información del país B y las autoridades tributarias del país B pueden recurrir en tal caso a sus instituciones financieras para obtener dicha información, en tanto que las autoridades tributarias del país A no pueden en general acudir a sus propias instituciones financieras para obtener información con fines fiscales, ¿qué actitud deberá adoptar a este respecto el país B? Conviene observar que el artículo 26 permite que en ese caso el país B obtenga la información de sus instituciones financieras y la transmita al país A. Dado que el país B no está limitado por su legislación interna sobre el secreto fiscal a efectos de obtener y transmitir la información, queda a su discreción la posibilidad

de responder, y ese asunto puede incluso convertirse en objeto de negociación entre las autoridades competentes de ambos países. Cabe señalar que en la práctica son muchos los países que responden cuando se encuentran en esa situación, y que tal actitud resulta verdaderamente útil para el logro de un intercambio eficaz de información que impida la evitación de impuestos. Sin embargo, cabe señalar también que el país A, si está deseoso de obtener información en tales casos de otros países, debe asumir igualmente su obligación de tratar de modificar sus propias leyes a fin de reforzar la autoridad interna de su propia administración tributaria, con objeto de que esta pueda responder a las solicitudes de otros países. Conviene recordar que los países que hayan suscrito un acuerdo fiscal que contenga el párrafo 5 del artículo 26 de la Convención modelo de las Naciones Unidas están obligados a facilitar información al otro Estado parte, con independencia de lo que disponga su legislación nacional sobre el secreto bancario;

- c) Además de las situaciones que entrañan el desequilibrio jurídico examinado *supra*, las autoridades competentes tendrán que sopesar las consecuencias de un posible desequilibrio derivado de una divergencia en otros aspectos de la administración tributaria. Así, si el país A no puede responder a una solicitud tan cabalmente como el país B, por problemas prácticos de administración tributaria en el país A, ¿debería adaptarse el nivel del proceso de intercambio de información a la posición del país A, o, por el contrario, debería el país B estar dispuesto a responder, en aspectos generales o concretos, a las solicitudes del país A, aun cuando este último no pueda responder a las solicitudes de aquel? Esta cuestión es análoga a la examinada en el párrafo precedente y deberá dársele una respuesta análoga;
- d) Conviene observar que el artículo 26 autoriza a un país transmisor a utilizar sus procedimientos administrativos únicamente para proporcionar información al país solicitante, aun cuando la persona acerca de la cual se solicita información no se halle involucrada en un proceso fiscal en el país transmisor. Además, a los efectos del intercambio de información, el país transmisor debe utilizar su propia autoridad administrativa, del mismo modo que si se tratara de una cuestión tributaria interna;
- e) Las autoridades competentes deberán sopesar el efecto que en el proceso de intercambio de información puede tener la opinión de un país de que el sistema o la administración tributaria del otro país es discriminatorio o confiscatorio, ya sea en general o

en situaciones particulares. Puede suceder que un examen más profundo de esa opinión conduzca a la elaboración e introducción en el acuerdo o en la legislación nacional de disposiciones sustantivas que eliminen los problemas percibidos por el primer país y faciliten en consecuencia el proceso de intercambio de información. Un ejemplo puede ser la cuestión del trato de los residentes no permanentes;

- f) Las autoridades competentes deberán sopesar los efectos que el proceso de intercambio de información puede tener en la posición competitiva de los contribuyentes de los países de que se trate. Por ejemplo, si el país A ha concertado con el país B un acuerdo en el que se prevén mecanismos de intercambio de información, el país A deberá tomar en consideración los efectos que en la estructura o proceso de ese intercambio tendrá el hecho de que no exista un acuerdo en vigor entre el país C y el país B, por lo que las empresas del país C que realicen operaciones en el país B podrían estar sujetas en el país B a un régimen fiscal diferente del aplicado a las empresas del país A. Análogamente, aunque entre los países C y B exista un tratado que contenga un artículo sobre intercambio de información, si la administración tributaria del país A tiene más autoridad para obtener información (que puede ser objeto de intercambio con el país B) que la administración tributaria del país C, o dispone de más información por funcionar con mayor eficacia, el resultado puede ser una diferencia similar en la situación fiscal. En consecuencia, parece claro que para la aplicación adecuada de las disposiciones de intercambio de información se precisa un esfuerzo universal de las administraciones tributarias para obtener y desarrollar en el marco de las leyes nacionales la capacidad para reunir información y la competencia para utilizarla que corresponden a una administración tributaria con un nivel elevado de eficiencia y equidad.

Consultas y exámenes periódicos

25. Puesto que es inevitable que surjan diferencias de interpretación y aplicación, dificultades concretas y problemas y situaciones imprevistos, deberán arbitrase mecanismos de consulta eficientes y expeditivos entre las autoridades competentes. Esas consultas deben abarcar tanto situaciones y problemas particulares como el examen periódico de las operaciones con arreglo a la disposición sobre intercambio de información. El examen periódico debe garantizar que el proceso de intercambio de información se desarrolle con la prontitud y la eficiencia necesarias, que cumpla los requisitos básicos de aplicación del acuerdo y que

promueva debidamente la observancia de las disposiciones del acuerdo y la legislación nacional de ambos países.

Artículo 27

LA ASISTENCIA PARA LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

1. Este artículo enuncia las normas en virtud de las cuales los Estados contratantes⁵³ pueden convenir en prestarse asistencia mutua en materia de recaudación de impuestos. En algunos Estados, el derecho interno o las políticas nacionales tal vez no autoricen esta forma de asistencia o establezcan limitaciones a la misma. Además, en algunos casos, las consideraciones administrativas tal vez no justifiquen o tal vez limiten la prestación de asistencia a otro Estado en la recaudación de impuestos. En consecuencia, durante las negociaciones, cada Estado contratante necesitará decidir si ha de prestar asistencia al otro Estado, y en qué medida, en función de diversos factores, entre ellos los siguientes:

- La posición adoptada en la legislación nacional respecto de la prestación de asistencia en la recaudación de impuestos adeudados a otros Estados;
- Si, y en qué medida, los sistemas tributarios, las administraciones impositivas y las normas jurídicas de los dos Estados son similares, particularmente en lo concerniente a la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes (entre otras cosas, notificación, dentro del plazo y la forma estipulados, del crédito fiscal contra el contribuyente; el derecho a que se preserve el carácter confidencial de la información relativa al contribuyente; el derecho a apelar; el derecho a obtener audiencia y a presentar argumentos y pruebas; el derecho a recibir la asistencia de un abogado escogido por el contribuyente; el derecho a un proceso judicial imparcial, etcétera);
- Si la asistencia en la recaudación de impuestos proporcionará beneficios equilibrados y recíprocos a ambos Estados;
- Si la administración impositiva de cada Estado estará en condiciones de proporcionar efectivamente dicha asistencia;
- Si el coste de la asistencia no es demasiado alto para el Estado requerido en relación con los beneficios por obtener;

⁵³ En todos estos comentarios al artículo 27, el Estado que solicita asistencia se denomina “Estado requirente”, mientras que el Estado cuya asistencia se solicita se denomina “Estado requerido”.

- Si las corrientes de intercambios comerciales e inversiones entre ambos Estados son suficientes para justificar esta forma de asistencia, o
- Si por razones constitucionales o de otra índole deben limitarse los tipos de impuestos a los que se aplica este artículo.

Este artículo solo debe incluirse en la Convención si cada Estado concluye que, sobre la base de los factores señalados, puede convenir en prestar asistencia para la recaudación de los impuestos exigidos por el otro Estado.

2. En este artículo se prevé una asistencia amplia para la recaudación de impuestos. Algunos Estados quizá prefieran ofrecer un tipo más limitado de asistencia para la recaudación. Esta quizá sea la única forma de asistencia para la recaudación que pueden ofrecer en general o que pueden concertar en un determinado convenio. Por ejemplo, un Estado quizá desee limitar la asistencia a los casos en que los beneficios del convenio (por ejemplo, una reducción de los impuestos en el Estado donde se generan rentas, tal que intereses) han sido reclamados por personas que no tienen derecho a ellos. Los Estados que deseen ofrecer una asistencia limitada a la recaudación están en libertad de adoptar bilateralmente un artículo alternativo del siguiente tenor:

Artículo 27

LA ASISTENCIA PARA LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua para la recaudación de sus impuestos en la medida necesaria para evitar que cualquier exención o tasa reducida de impuestos concedida en virtud del acuerdo por el otro Estado contratante sea disfrutada por personas sin derecho a esos beneficios. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán determinar, por acuerdo mutuo, el modo de aplicación del presente artículo.

2. En ningún caso podrá interpretarse que las disposiciones de este artículo imponen a un Estado contratante una obligación con respecto a:

- a) Aplicar medidas administrativas que no se ajusten al derecho interno y a la práctica administrativa de ese Estado o del otro Estado contratante;
- b) Aplicar medidas contrarias al orden público (*ordre public*).

Párrafo 1

3. Este párrafo 1 enuncia el principio de que un Estado contratante está obligado a prestar asistencia a otro Estado en la recaudación de impuestos que se le adeuden a condición de que se satisfagan las condiciones estipuladas en el

artículo. En los párrafos 3 y 4 se indican las dos formas que puede tener dicha asistencia.

4. En este párrafo también se establece que la asistencia con arreglo a este artículo no queda limitada por las disposiciones de los artículos 1 y 2. En consecuencia, debe prestarse asistencia en relación con un crédito fiscal adeudado a un Estado contratante por cualquier persona, sea o no residente en un Estado contratante. Por otra parte, algunos Estados contratantes tal vez deseen limitar su asistencia a los impuestos adeudados por residentes en uno u otro Estado contratante. Dichos Estados pueden limitar el alcance del artículo, omitiendo en este párrafo la referencia al artículo 1.

5. El párrafo 1 del artículo se aplica al intercambio de información a los fines de aplicar las disposiciones de este artículo. Así se asegura el carácter confidencial de la información que se intercambie con fines de asistencia.

6. Finalmente, el párrafo prevé que las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden decidir, por acuerdo mutuo, los detalles relativos a la aplicación práctica de las disposiciones del artículo.

7. Dicho acuerdo debería abarcar, en particular, la documentación que debe acompañar una solicitud presentada de conformidad con el párrafo 3 o el párrafo 4. Es práctica común convenir que una solicitud de asistencia debe ir acompañada de la documentación estipulada por la legislación del Estado requerido o la que haya sido convenida por las autoridades competentes de los Estados contratantes, y que es necesario, según corresponda, proceder a la recaudación del crédito fiscal o adoptar medidas cautelares. Esa documentación puede incluir, por ejemplo, una declaración de que el crédito fiscal es ejecutable y que el deudor es una persona que no puede, con arreglo al derecho interno del Estado requirente, impedir su recaudación, o una copia oficial del instrumento que autoriza la ejecución del crédito fiscal en el Estado requirente. También debe proporcionarse una traducción oficial de la documentación al idioma del Estado requerido. Además, y según proceda, puede acordarse que el instrumento que posibilita la ejecución en el Estado requirente podrá, cuando sea apropiado y se ajuste a las disposiciones en vigor en el Estado requerido, ser aceptado, reconocido, complementado o reemplazado, lo antes posible después de la fecha en que se haya recibido la solicitud de asistencia, por un instrumento que permita la recaudación en este último Estado.

8. El acuerdo debería también incluir la cuestión de los gastos en que incurrirá el Estado requerido para satisfacer una solicitud presentada con arreglo al párrafo 3 o el párrafo 4. En general, los gastos de recaudar un crédito fiscal se imputan al deudor, pero es necesario determinar qué Estado sufragará los gastos que no pueden ser recuperados de esa persona. La práctica usual al

respecto es prever que, en ausencia de un acuerdo concreto para un caso particular, los gastos ordinarios en que incurra un Estado al prestar asistencia a otro Estado no serán reembolsados por ese otro Estado. Los gastos ordinarios son los relacionados directa y normalmente con la recaudación, es decir, los que cabe prever en los procedimientos normales de recaudación en el ámbito nacional. En cambio, cuando hay gastos extraordinarios, la práctica es prever que sean sufragados por el Estado requirente, a menos que se haya acordado otra cosa bilateralmente. Dichos gastos extraordinarios serían, por ejemplo, los efectuados cuando se haya aplicado un tipo particular de procedimiento a petición del otro Estado, o gastos complementarios por servicios de expertos, intérpretes o traductores. Los Estados, en su mayoría, también consideran que son gastos extraordinarios los asociados con procedimientos judiciales y de bancarrota. El acuerdo debería prever una definición de los gastos extraordinarios y, en casos concretos, deberían celebrarse consultas entre los Estados contratantes cuando es probable que haya gastos extraordinarios. También debería acordarse que, tan pronto como un Estado contratante prevea que incurrirá en gastos extraordinarios, informará al respecto al otro Estado contratante e indicará el importe estimado de esos gastos, de modo que el otro Estado pueda decidir si se han de sufragar esos gastos. Naturalmente, también es posible que los Estados contratantes prevean que los gastos se distribuirán con criterios diferentes de los descritos *supra*. Tal vez esto sea necesario, por ejemplo, cuando se suspenda o se retire una solicitud de asistencia para la recaudación con arreglo al párrafo 7, o cuando la cuestión de los gastos en que se haya incurrido al prestar asistencia para la recaudación ya esté contemplada en otros instrumentos jurídicos aplicables a esos Estados. Finalmente, el acuerdo debe tomar en cuenta la diferencia en el nivel de desarrollo de los Estados contratantes. Por consiguiente, podría acordarse que todos los gastos, inclusive los gastos extraordinarios, sean sufragados exclusivamente por un Estado. En ese caso, los Estados contratantes deberán llegar a un acuerdo sobre la determinación de la cuantía de los gastos, que podría calcularse, por ejemplo, sobre la base de un monto fijo.

9. En el acuerdo, las autoridades competentes también deben tomar en consideración otras cuestiones prácticas, entre ellas las siguientes:

- Si habrá un plazo limitado después del cual ya no podrá presentarse una solicitud de asistencia con respecto a un determinado crédito fiscal.
- Cuál debería ser el tipo de cambio aplicable cuando se recaude el importe correspondiente a un crédito fiscal en una moneda diferente de la utilizada en el Estado requirente.
- Por qué medios debe remitirse al Estado requirente un importe recaudado a raíz de una solicitud presentada con arreglo al párrafo 3.

- Si debe establecerse un monto mínimo por debajo del cual no se prestará asistencia.

Párrafo 2

10. El párrafo 2 define el término “crédito fiscal” a los fines del artículo. La definición se aplica a todo importe adeudado con respecto a todos los impuestos exigidos en nombre de los Estados contratantes o de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, pero solo en la medida en que la tributación en concreto no sea contraria a la Convención o a cualquier otro instrumento en que los Estados contratantes sean parte, así como a los intereses, sanciones administrativas y gastos cautelares o de ejecución correspondientes a dichas cantidades. Así pues, la asistencia no se limita a los impuestos que la Convención aplica en general de conformidad con el artículo 2, como se confirma en el párrafo 1.

11. Algunos Estados contratantes tal vez prefieran limitar la aplicación del artículo a los impuestos comprendidos en la Convención en el marco de las normas generales del artículo 2. Los Estados que deseen hacerlo deberían reemplazar los párrafos 1 y 2 por los siguientes:

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos fiscales. La asistencia no se verá limitada por el artículo 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán decidir de mutuo acuerdo el modo de aplicación del presente artículo
2. Por “crédito fiscal”, en el sentido del presente artículo, se entenderá la cantidad adeudada en concepto de impuestos comprendidos en la Convención, así como los intereses, sanciones administrativas y gastos cautelares o de ejecución correspondientes a dichas cantidades.

12. Asimismo, tal vez algunos Estados contratantes deseen limitar los tipos de impuesto a los que se aplicarán las disposiciones del artículo o aclarar el alcance de la aplicación de estas disposiciones incluyendo en la definición una lista detallada de esos impuestos. Los Estados que deseen proceder de esta manera pueden adoptar bilateralmente la siguiente definición:

Por “crédito fiscal”, en el sentido del presente artículo, se entenderá la cantidad adeudada en concepto de los siguientes impuestos determinados por los Estados contratantes, así como los intereses, sanciones administrativas y gastos cautelares o de ejecución correspondientes a dichas cantidades:

- a) (En el Estado A): _____
- b) (En el Estado B): _____

13. A fin de asegurar que las autoridades competentes puedan transmitir libremente información a los efectos del presente artículo, los Estados contratantes deberían velar por que el artículo se redacte de manera tal que posibilite intercambios de información con respecto a cualquier impuesto al que se aplique este artículo.

14. Ninguna disposición de esta Convención impide la aplicación de lo que estipula el presente artículo a créditos fiscales surgidos antes de que entre en vigor la Convención, a condición de que se proporcione asistencia con respecto a dichos créditos fiscales después de que el tratado haya entrado en vigor y que las disposiciones de este artículo sean aplicables. Sin embargo, tal vez los Estados contratantes consideren útil aclarar en qué medida las disposiciones del artículo son aplicables a dichos créditos fiscales, en particular cuando las disposiciones relativas a la entrada en vigor de su convención prevean que las disposiciones de esa convención tendrán efecto con respecto a impuestos adeudados o establecidos a partir de una determinada fecha. Los Estados que deseen limitar la aplicación del artículo a créditos fiscales surgidos después de que entre en vigor la Convención también pueden hacerlo durante las negociaciones bilaterales.

Párrafo 3

15. Este párrafo estipula las condiciones en que puede presentarse una solicitud de asistencia para la recaudación de impuestos. El crédito fiscal debe ser ejecutable con arreglo a las leyes del Estado requirente y el deudor debe ser una persona que en ese momento, y con arreglo a las leyes de ese Estado, no pueda impedir su ejecución. Este será el caso cuando el Estado requirente, con arreglo a sus leyes, tenga derecho a recaudar el crédito fiscal y el deudor carezca de derechos administrativos o judiciales para impedir dicha recaudación.

16. En muchos Estados es posible recaudar un crédito fiscal aunque aún haya derecho de apelación ante un organismo administrativo o un tribunal con respecto a la validez o el monto del crédito fiscal. Si, por otra parte, la legislación interna del Estado requerido no permite que recaude sus propios créditos fiscales cuando hay todavía apelaciones pendientes, este párrafo no le autoriza a efectuar la recaudación cuando se trata de créditos fiscales de otro Estado donde dicho derecho de apelación sigue existiendo, aun cuando esto no impida la recaudación en ese otro Estado. En verdad, las palabras “recaudado por ese otro Estado de conformidad con las disposiciones de su derecho interno aplicables a la ejecución y la recaudación de sus propios impuestos, como si el crédito fiscal fuera un crédito fiscal de ese otro Estado” tienen el efecto de hacer aplicable la restricción de la legislación interna del Estado requerido a la recaudación del crédito fiscal del otro Estado. No obstante, muchos Esta-

dos quizá deseen permitir la asistencia para la recaudación cuando se pueda recaudar un crédito fiscal en el Estado requirente a pesar de la existencia de derechos de apelación, aun cuando la propia legislación interna del Estado requerido impida la recaudación en tal caso. Los Estados que deseen proceder de esta manera pueden modificar libremente el párrafo 3 de la siguiente manera:

Cuando un crédito fiscal de un Estado contratante sea ejecutable con arreglo a las leyes de ese Estado y sea adeudado por una persona que en ese momento no pueda, con arreglo a las leyes de ese Estado, impedir su recaudación, dicho crédito fiscal, a solicitud de la autoridad competente de ese Estado, será aceptado a los fines de la recaudación por la autoridad competente del otro Estado contratante. El crédito fiscal será recaudado por el otro Estado de conformidad con las disposiciones de su derecho interno aplicables a la ejecución y la recaudación de sus propios impuestos, como si el crédito fiscal fuera un crédito fiscal de ese otro Estado.

17. El párrafo 3 también reglamenta la manera en que un Estado requerido ha de recaudar un crédito fiscal de un Estado requirente. Salvo en lo referente a los plazos y al orden de prelación (véanse los comentarios al párrafo 5), el Estado requerido está obligado a recaudar el crédito fiscal del Estado requirente como si se tratara de su propio crédito fiscal, aun cuando en ese momento no necesite emprender por cuenta propia acciones de recaudación respecto de ese contribuyente. Como ya se mencionó, la fórmula “de conformidad con las disposiciones de su legislación aplicables a la ejecución y la recaudación de sus propios impuestos” tiene el efecto de limitar la asistencia con fines de recaudación a los créditos fiscales con respecto a los cuales no hay otros derechos de apelación si, con arreglo a la legislación interna del Estado requerido, no se permite la recaudación de los propios créditos fiscales de ese Estado cuando sigan existiendo tales derechos.

18. Es posible que la solicitud haga referencia a un impuesto que no existe en el Estado requerido. El Estado requirente debe indicar, según convenga, la naturaleza del crédito fiscal, los componentes de este, la fecha de expiración de dicho crédito fiscal y los bienes a partir de los cuales pueda ser recuperado dicho crédito fiscal. El Estado requerido aplicará entonces los procedimientos aplicables a un crédito fiscal propio que sea similar al del Estado requirente, o de no existir un impuesto similar, cualquier otro procedimiento apropiado.

Párrafo 4

19. A fin de salvaguardar los derechos de recaudación de un Estado contratante, este párrafo posibilita que solicite al otro Estado la adopción de medidas cautelares, aun cuando todavía no pueda solicitar asistencia para la recaudación, por ejemplo cuando el crédito fiscal aún no sea ejecutable o cuando el

deudor conserve todavía el derecho a impedir la recaudación. El párrafo 4 solo debe incluirse en acuerdos entre Estados que estén en condiciones de adoptar medidas cautelares con arreglo a sus propias leyes. Asimismo, los Estados que no consideren apropiado adoptar medidas cautelares con respecto a impuestos adeudados a otro Estado, pueden decidir no incluir este párrafo en dicho acuerdo o limitar su alcance. En algunos Estados, las medidas cautelares se consideran “medidas provisionales”; esos Estados pueden agregar esas palabras al párrafo, para aclarar su alcance en relación con su propia terminología.

20. Un ejemplo de las medidas a las que se aplica el párrafo es la confiscación o la congelación de bienes antes de llegar a un dictamen definitivo, a fin de garantizar que esos bienes sigan disponibles cuando ulteriormente puedan aplicarse medidas de recaudación. Las condiciones requeridas para adoptar medidas cautelares pueden variar de un Estado a otro, pero en todos los casos el importe del crédito fiscal debe determinarse con antelación, aun cuando sea con carácter provisional o parcial. No puede formularse una solicitud de que se apliquen medidas cautelares relativas a un determinado crédito fiscal a menos que el Estado requirente esté en condiciones de adoptar por sí mismo medidas de ese tipo con respecto a ese crédito fiscal (véanse los comentarios al párrafo 8).

21. Al formular una solicitud de que se apliquen medidas cautelares, el Estado requirente debe indicar en cada caso a qué etapa se ha llegado en los procedimientos de estimación de la base imponible o de recaudación. El Estado requerido deberá considerar seguidamente si en ese caso sus propias leyes y su práctica administrativa permiten que adopte medidas cautelares.

Párrafo 5

22. El párrafo 5 estipula en primer lugar que los plazos de prescripción que rigen en un Estado requerido, es decir, los plazos después de los cuales un crédito fiscal no es ejecutable ni puede recaudarse, no son aplicables a un crédito fiscal con respecto al cual el otro Estado ha presentado una solicitud con arreglo al párrafo 3 o al párrafo 4. Dado que el párrafo 3 se refiere a créditos fiscales ejecutables en el Estado requirente y el párrafo 4 a créditos fiscales con respecto a los cuales el Estado requirente puede adoptar medidas cautelares, los únicos plazos de prescripción aplicables son los del Estado requirente.

23. En consecuencia, a condición de que en el Estado requirente un crédito fiscal sea aún ejecutable o recaudable (párr. 3) o pueda dar lugar a medidas cautelares (párr. 4), no podrán plantearse objeciones basadas en los plazos previstos en la legislación del Estado requerido a la aplicación del párrafo 3 o el párrafo 4 a ese crédito fiscal. Los Estados que no puedan convenir en no aplicar sus propios plazos deben enmendar el párrafo 5 según corresponda.

24. Los Estados contratantes pueden acordar que después de un cierto plazo ya no existe la obligación de prestar asistencia en la recaudación de un crédito fiscal. Dicho plazo debería contar a partir de la fecha del instrumento originario que autoriza la ejecución. En algunos Estados la legislación requiere que se renueve dicho instrumento, en cuyo caso el primer instrumento es el único que cuenta a los efectos de calcular el plazo después del cual ya no hay obligación de prestar asistencia.

25. El párrafo 5 también prevé que las normas del Estado requerido (primera oración), así como las del Estado requirente (segunda oración), que asignan un orden de prelación a sus propios créditos fiscales respecto de los créditos de otros acreedores, no deben aplicarse a un crédito fiscal con respecto al cual se haya presentado una solicitud con arreglo al párrafo 3 o al párrafo 4. Esas normas se incluyen con frecuencia en la legislación nacional para asegurar que las autoridades impositivas puedan recaudar impuestos en la mayor medida posible.

26. La disposición según la cual las reglas del Estado requerido sobre orden de prelación no se aplican a un crédito fiscal del otro Estado con respecto al cual se ha presentado una solicitud de asistencia, rige incluso en el caso de que el Estado requerido deba tratar en general ese crédito fiscal como si fuera propio, de conformidad con los párrafos 3 y 4. Los Estados que deseen estipular que los créditos fiscales del otro Estado deben tener el mismo orden de prelación que sus propios créditos fiscales, pueden enmendar el párrafo, eliminando las palabras “ni al orden de prelación” en la primera oración.

27. Las palabras “por su misma naturaleza”, que se encuentran al final de la primera oración, indican que los plazos y normas de prioridad del Estado requerido al que se aplica el párrafo son los únicos que pueden considerarse como específicos de los impuestos no pagados. Así pues, el párrafo no impide la aplicación de las normas generales referentes a los plazos o el orden de prelación que se aplicarían a todas las deudas (por ejemplo, las normas que dan prioridad a un crédito por haberse presentado o registrado antes que otro).

Párrafo 6

28. Este párrafo excluye la posibilidad de incoar un procedimiento de índole jurídica o administrativa con respecto a la existencia, la validez o el importe de un crédito fiscal de un Estado requirente ante los tribunales u órganos administrativos del Estado requerido. Por ende, en el Estado requerido no se incoarán procedimientos judiciales o administrativos con respecto a estas cuestiones, como por ejemplo, un recurso contencioso-administrativo. El propósito principal de esta norma es impedir que se solicite a los órganos administrativos o judiciales del Estado requerido que decidan si se adeuda

un importe o una parte de un importe en virtud de la legislación interna del otro Estado. Naturalmente, toda acción adoptada por el Estado requerido para impugnar las medidas de recuperación puede plantearse ante las autoridades judiciales competentes de ese Estado. Los Estados para los cuales este párrafo suscite dificultades de índole constitucional o jurídica pueden enmendarlo u omitirlo en el marco de negociaciones bilaterales.

Párrafo 7

29. Este párrafo prevé que, si después de haber formulado una solicitud con arreglo al párrafo 3 o al párrafo 4, dejan de aplicarse las condiciones que se aplicaban cuando se formuló la solicitud (por ejemplo, cuando un crédito fiscal deja de ser ejecutable en el Estado requirente), el Estado que presentó la solicitud debe notificar sin tardanza al otro Estado del cambio en la situación. Después de haber recibido tal notificación, el Estado requerido puede pedir al Estado requirente que suspenda, o retire, su solicitud. Si se suspende la solicitud, tal suspensión debe aplicarse hasta el momento en que el Estado requirente o bien informe al otro Estado de que se han restaurado las condiciones necesarias para activar la solicitud con respecto al crédito fiscal de que se trata, o bien retire su solicitud.

Párrafo 8

30. Este párrafo estipula ciertas limitaciones a las obligaciones del Estado que recibe una solicitud de asistencia.

31. El Estado requerido puede negarse a prestar asistencia en los casos mencionados en este párrafo. No obstante, si en esos casos presta realmente asistencia, esta se incluye en el ámbito al artículo y no podrá objetarse que ese Estado no haya observado las disposiciones del artículo.

32. En primer lugar, en el párrafo se aclara que al dar cumplimiento a sus obligaciones en virtud del artículo, un Estado contratante no está obligado a exceder el alcance de su propia legislación interna y su práctica administrativa, ni tampoco el alcance de las del otro Estado. Por consiguiente, si el Estado requirente carece de facultades internas para adoptar medidas cautelares, el Estado requerido podría negarse a adoptar medidas de ese tipo por cuenta del Estado requirente. De manera similar, si la confiscación de bienes para satisfacer un crédito fiscal no se permite en el Estado requerido, ese Estado no está obligado a confiscar bienes cuando presta asistencia para la recaudación con arreglo a las disposiciones del artículo. No obstante, deben aplicarse las medidas administrativas autorizadas para recaudaciones impositivas del Estado requerido, aunque se invoquen solo para prestar asistencia en la recaudación de impuestos adeudados al Estado requirente.

33. El párrafo 5 del artículo prevé que los plazos de prescripción propios de un Estado contratante no se aplicarán a un crédito fiscal con respecto al cual otro Estado haya solicitado asistencia. El apartado *a)* del párrafo 8 no tiene el propósito de derogar ese principio. Por tanto, no se considerará que la prestación de asistencia con respecto a un crédito fiscal después de que haya vencido el plazo establecido en el Estado requerido contraviene las leyes o la práctica administrativa de ese Estado contratante ni del otro, en los casos en que los plazos aplicables a ese crédito fiscal no hayan expirado en el Estado requirente.

34. El apartado *b)* limita la aplicación de medidas cuando son contrarias al orden público. Al igual que en el caso del artículo 26 (véase el párr. 19 de los comentarios al art. 26), se ha considerado necesario establecer límites con respecto a la asistencia cuando esta pueda afectar los intereses vitales del propio Estado.

35. En virtud del apartado *c)*, un Estado contratante no está obligado a acceder a la solicitud si el otro Estado no ha agotado todas las medidas razonables cautelares o de recaudación, según el caso, de las que dispone de conformidad con sus propias leyes o su práctica administrativa.

36. Finalmente, en virtud del apartado *d)*, el Estado requerido también puede rechazar una solicitud por razones prácticas, por ejemplo, si los gastos en que incurriría para recaudar un crédito fiscal del Estado requirente excedieran el importe de dicho crédito fiscal.

37. Algunos Estados tal vez deseen agregar a este párrafo una nueva limitación, que ya figura en la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal acordada por el Consejo de Europa y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), con arreglo a la cual se permitiría que un Estado no proporcione asistencia cuando considere que los impuestos con respecto a los cuales se solicita asistencia infringen principios tributarios generalmente aceptados.

Artículo 28

MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y PUESTOS CONSULARES

El artículo 28 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 28 de la Convención modelo de la OCDE. Por consiguiente, resulta pertinente el comentario a este último artículo:

1. Esta disposición tiene por finalidad dar a los miembros de misiones diplomáticas y puestos consulares la garantía de que, en virtud de las disposiciones contenidas en los convenios sobre la doble tributación, disfru-

tarán de un trato tan favorable por lo menos como el que tienen en virtud del derecho internacional o de los acuerdos internacionales especiales.

2. La aplicación simultánea de las disposiciones de un convenio sobre la doble tributación y de los privilegios diplomáticos y consulares conferidos en virtud de las reglas generales del derecho internacional o de un acuerdo internacional especial puede dar lugar, en determinadas circunstancias, a eximir a los interesados en los dos Estados contratantes del impuesto que en otro caso hubieran debido pagar. A título ilustrativo, podría decirse que, por ejemplo, un agente diplomático acreditado por el Estado A ante el Estado B y que perciba cánones o dividendos de fuentes situadas en el Estado A, no estará sujeto, de acuerdo con el derecho internacional, al impuesto en el Estado B sobre esas rentas, y podrá asimismo, como residente del Estado B, en virtud de las disposiciones de un convenio bilateral entre los dos Estados, tener derecho a una exención o reducción del impuesto sobre la renta exigido en el Estado A. Con el fin de evitar desgravaciones de impuestos no deseadas, los Estados contratantes podrán adoptar bilateralmente una disposición adicional que podría redactarse en los siguientes términos:

En la medida en que, por razón de los privilegios fiscales de que disfrutan los miembros de las misiones diplomáticas y puestos consulares en virtud de las normas generales del derecho internacional o de disposiciones de acuerdos internacionales especiales, la renta o el capital no estén sometidos a tributación en el Estado receptor, el derecho de tributación corresponderá al Estado acreditante.

3. En muchos países miembros de la OCDE la legislación interna prevé que los miembros de las misiones diplomáticas y puestos consulares, cuando se encuentren en el extranjero, se considerarán, desde el punto de vista fiscal, residentes del Estado acreditante. Puede avanzarse un paso más en las relaciones bilaterales entre los países miembros cuyo derecho interno contenga disposiciones de este género, mediante la inclusión en el convenio de unas normas específicas que determinen que, a efectos del convenio, el Estado acreditante se considerará como Estado de residencia de los miembros de las misiones diplomáticas y puestos consulares de los Estados contratantes. La cláusula especial que se propone podría redactarse de la forma siguiente:

No obstante las disposiciones del artículo 4, toda persona física que sea miembro de una misión diplomática, o de un puesto consular de un Estado contratante situado en el otro Estado contratante o en un tercer Estado, se considerará, a efectos de la Convención, como residente del Estado acreditante a condición de que:

- a) De conformidad con el derecho internacional no esté sujeto a impuesto en el Estado en que esté acreditado por las rentas de fuentes exteriores a ese Estado o por capital situado fuera de ese Estado; y
- b) Esté sujeto en el Estado acreditante a las mismas obligaciones, en materia de impuestos sobre la totalidad de su renta o capital, que los residentes de ese Estado.

4. En virtud del párrafo 1 del artículo 4⁵⁴, los miembros de las misiones diplomáticas y puestos consulares de un tercer Estado acreditados ante un Estado contratante no se consideran residentes del Estado receptor si solo están sometidos en ese Estado a una tributación limitada [...]. Esta observación es igualmente válida para las organizaciones internacionales establecidas en un Estado contratante y para sus funcionarios, ya que disfrutan normalmente de algunos privilegios fiscales, bien en virtud del convenio o del tratado constitutivo, bien en virtud de un tratado especial suscrito entre la organización y el Estado donde la organización establece su sede. Los Estados contratantes que deseen regular expresamente esta cuestión o evitar ventajas fiscales impropiedades podrán incorporar a este artículo la cláusula siguiente:

La Convención no se aplicará a las organizaciones internacionales, a sus órganos o funcionarios ni a las personas que sean miembros de una misión diplomática o de un puesto consular de un tercer Estado, cuando se encuentren en el territorio de un Estado contratante y no sean considerados residentes en ninguno de los Estados contratantes a efectos de los impuestos sobre la renta o el capital.

Esto significa que las organizaciones internacionales, sus órganos o sus funcionarios que solo están sujetos a tributación en un Estado contratante en razón de su renta de fuentes situadas en ese Estado no se beneficiarán de la Convención.

5. Aunque los agentes consulares honorarios no pueden ampararse en las disposiciones de este artículo para disfrutar de privilegios a los que no tengan derecho en virtud de las normas generales del derecho internacional (no existe de ordinario exención fiscal más que para los pagos que los cónsules honorarios reciben para atender a los gastos que realicen por cuenta del Estado acreditante), los Estados contratantes podrán excluir, por acuerdo bilateral, a los agentes consulares honorarios de la aplicación del presente artículo.

⁵⁴ Este párrafo no se aplicará a los acuerdos bilaterales en los que se omita la segunda oración del párrafo 1 del artículo 4.

Comentarios al Capítulo VII

CLÁUSULAS FINALES

Artículos 29 y 30

ENTRADA EN VIGOR Y TERMINACIÓN

Los artículos 29 y 30 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproducen los artículos 30 y 31 de la Convención modelo de la OCDE. Por consiguiente, resulta plenamente pertinente el comentario a estos últimos artículos:

1. Estas disposiciones sobre el procedimiento de entrada en vigor, ratificación y terminación se han redactado para que puedan incorporarse a los convenios bilaterales y corresponden a las normas normalmente contenidas en los acuerdos internacionales.
2. Para algunos Estados contratantes puede ser necesario añadir al primer párrafo del artículo 30 una disposición tendiente a precisar cuáles son las autoridades que deben prestar su acuerdo a la ratificación. Otros Estados contratantes pueden convenir en que el artículo estipule que la entrada en vigor se producirá después del cambio de notas que confirmen que cada Estado ha cumplimentado las formalidades precisas para esa entrada en vigor.
3. Los Estados contratantes pueden convenir en que la Convención entrará en vigor al fin de un plazo determinado después del intercambio de los instrumentos de ratificación o de la confirmación de que cada Estado ha cumplido las formalidades necesarias para esa entrada en vigor.
4. No se ha establecido ninguna regla sobre la fecha en que las disposiciones de la Convención surtirán o dejarán de surtir efecto, porque esas reglas dependerán en gran medida de la legislación interna de los Estados contratantes de que se trate. Algunos Estados liquidan el impuesto sobre la renta recibida en el año en curso; otros, sobre la percibida en el año anterior; otros, por último, tienen un ejercicio fiscal distinto del año civil. Además, en algunos convenios la fecha prevista para la aplicación o cesación es distinta para los impuestos percibidos por retención en la fuente que para los impuestos percibidos por liquidación.
5. Como es conveniente que la Convención permanezca en vigor al menos durante un cierto plazo, el artículo relativo a la terminación prevé que la notificación de la denuncia solo podrá hacerse a partir de un año determinado, que se fijará de común acuerdo. Los Estados contratantes podrán decidir cuál es el primer año dentro del cual podrá hacerse esa notificación o acordar, si lo desean, no fijar ningún año.