



Departamento de Asuntos Económicos y Sociales

D

2011

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.

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

Índice de la Convención.....	1
Título y preámbulo de la Convención.....	5
I. Á	

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 2002 como la posterior Declaración de Doha sobre la financiación para el desarrollo de 2008 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

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 precedió 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

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 scales prevalecen sobre las del derecho interno. Más en concreto, los acuerdos scales 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 scales bilaterales deberán analizar detenidamente las disposiciones aplicables de su legislación scale 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 scale interna ejerce una considerable influencia en el contenido de los acuerdos scales bilaterales. Es una de las principales razones de las numerosas diferencias entre los acuerdos, ya que los países tratan de conservar la jurisdicción scale interna en su entramado de acuerdos scales. 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 scales 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 scale. Si cambiara la política, podría introducirse posteriormente una medida legislativa para ejercer la jurisdicción scale, 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 scales internacionales relacionadas con los países en desarrollo y los países desarrollados. El Comité de nió también cuestiones normativas convencionales que requerían mayor atención y dió 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

- 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 mani esto 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.

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 signi que 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-6(a) C

T P

C

Á

C

Artículo 1 Personas comprendidas

Artículo 2 Impuestos comprendidos

C

D

Artículo 3 Definiciones generales

Artículo 4 Residente

Artículo 5 Establecimiento permanente

C

C

T

Artículo 22 Capital

C

M

Artículo 23 A Método de exención

Artículo 23 B Método de descuento

C

D

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

C

C

Artículo 29 Entrada en vigor

Artículo 30 Terminación

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.

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

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 16 0 0 9.6 159.1448tn4n4n4n43nn41GJ -0.018S667(t)2(o)-3(s)

Artículo 3

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.

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

Artículo 6

INGRESOS PROCEDENTES DE BIENES INMUEBLES

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

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 di eran 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 tratamiento 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 de trabajo situado en él, y la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con ese establecimiento permanente o centro de trabajo. 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 de trabajo 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 de terminarán, 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

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 ese establecimiento permanente o centro fijo, o con las actividades comerciales mencionadas en el apartado a) 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 forman 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 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, 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, deicomiso 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, deicomiso o sucesión, distintos de una sociedad, sociedad colectiva, deicomiso 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, deicomiso 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 todos los activos de propiedad de la sociedad, sociedad colectiva, deicomiso 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 de

- 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

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 o plan 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 o plan 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 re

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 de trabajo 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.)

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

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.

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 residen en el otro Estado contratante.

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

presentado el caso recibirá una notificación de la solicitud. Ahora bien, esas

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 scales. 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 scale 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

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 scal 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 scal, 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 scal 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 scal fuera un crédito scal de ese otro Estado.

4. Cuando un crédito scal 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 scal, 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 scal, con arreglo a las disposiciones de su derecho interno como si el crédito scal fuera un crédito scal de ese otro Estado aute0.012 To Est(1011(o)9(.))TJ 0.015 Tc -

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

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.

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.

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 scales 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 scale, 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 scales da lugar a conflictos, deben prevalecer las disposiciones de estos últimos acuerdos. Ello es consecuencia lógica del principio *lex posterior derogat legi priori* incorporado en el artículo 26 de la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados. Así pues, si la aplicación de esas normas tuviera como efecto un aumento de la responsabilidad scale de un contribuyente más allá de lo que autoriza un acuerdo scale, 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

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

p

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

30. Si bien la interpretación de los acuerdos scales 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, esta impide la aplicación de planteamientos judiciales semejantes a la interpretación de disposiciones concretas de los acuerdos scales. Si, por ejemplo, los tribunales de un país han determinado que, por lo que respecta a la interpretación jurídica, las disposiciones scales 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 scal a transacciones semejantes.

Normas específicas contra el uso indebido recogidas en los acuerdos scales

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 par

33. No obstante, no conviene infravalorar los riesgos que acarrea una dependencia general de normas específicas contra el uso indebido de los acuerdos

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 scales le permitían 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 pre eran sustituir las palabras “uno de los principales objetivos” por “el objetivo principal”, a n de dejar claro que la disposici34130rvo pr6T-6(a)-25(r)4(en)15(t)-2(e e)-d(-)Tja Jp(e)-1

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 fe. Como ya se ha señalado, varios países utilizan desde hace tiempo un proceso de interpretación jurídica para combatir el uso

- Ejemplo 1 El Sr. X es residente del Estado A y ha acumulado de rechos de pensión signi cativos en ese país. En virtud del acuerdo entre el Estado A y el Estados 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 scal 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 scales. La sociedad X alega que ha pasado a ser residente del Estado B a los efectos del acuerdo scal 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

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 dis

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 scales 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 conviene 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

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

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

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 calculará 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, 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

cluidos 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 fustmer346

c) Cláusula de la cuantía del impuesto

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 preeren 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 específicamente en el apartado (a) del párrafo 6 y se negocia habitualmente en una o más bolsas reconocidas, o

- 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 nancieras 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

cios de la presente Convención si la cuantía del impuesto sobre la renta o el de la sociedad, de comiso o sociedad colectiva pagado 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) es inferior al impuesto que hubiera sido pagado en el país de origen del contribuyente.

- 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 scales, por “casos triangulares” se entiende la aplicación de los acuerdos scales en situaciones en que se ven implicados tres Estados. Un caso triangular típico que puede constituir un uso indebido de un acuerdo scale es aquel en que:

- Los dividendos, intereses o cánones procedentes del Estado S son percibidos 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 ingreso

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 ~~si 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 transiera

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 jo 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 jo, 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 la aplicación de la Ley de Impuesto de Sociedades de 1985 (Ley 20/1985) en el momento de la independencia de la entidad dependiente.

tirla en residente de ese último Estado a los efectos de la legislación inter

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 categorías

- 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).

7848(s)-7(0(i)6n0 Tw 18)1149((i)8(t)-20(uc32)9(c)-r)6(e)-11(s)-143(s p3)9(n d2(c)-r)6

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 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

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 generarán 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

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 deducción de regalías para tener en cuenta expresamente esos casos. Por ejemplo, en el ~~apartado~~ 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 nancieras 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 representarían solo la diferencia entre los rnos 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.

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 r el v

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, exibles y responsables de los acuerdos.

102. Si bien las normas 8(t)-2(er)-aia de B6(d)-2(5Td (-)T [(S)3(i b)108)-21(n)15(t)

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

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:

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 de ne los términos “empresa” y “negocio” en los apartados)ych) 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. N

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-

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

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 de usos 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 de uso 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 usos 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 de uso en la Convención deben tener en cuenta dichos acuerdos cuando se trate de interpretar esos términos.

cia de los compromisos asumidos por los Estados cuando rman 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 de nidos 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).

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 6(c)-15()dente de-1(d)-2

da normalmente al “domicilio” en las legislaciones (derecho privado). Los

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.

-

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 im

terpretación 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 totalmente transparentes pueden ser tratados como socios de sociedades colectivas opacamente transparentes. Este comentario se encuentra en el párrafo 2(a)-2,-115(l)6os(r)(c)-(s)-7(a)-9(s7)-8(c)-10(i)35(u)-1(er)10(d(t)-2(e))TJ1(nE(o)

en calidad de residente de521

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.

6(o d)-25826(n)15(t 0.028 Tw a fe)-9(t)-a pa tenga su a085cu

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 disputa de común acuerdo, por el procedimiento establecido en el

- 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

—Un representante independiente que actúe en calidad de tal normal

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 de terminado 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

contratante si no lo hace en un lugar de nido, pero esto no signi ca que el equipo que constituye el local de negocios tenga que estar efectivamente jado 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-cina", 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 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 (u p

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 esidaebemo residaeb.be clohi2t (b)vutoum

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 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 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 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 jo 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

y de la calificación de las rentas obtenidas de actividades de exploración,

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 p24oeboi-2(d)-2(em)-4(a d)-2(8-15(u)-24(r

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 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 parén

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] me

tratistas), el tiempo invertido por un subcontratista que trabaje en la obra deberá considerarse como tiempo invertido por el contratista general en

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 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 3n m ún

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 derivó 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 OCDE. En ese informe se proponía introducir ciertos cambios en los artículos de la

15.9. Cabe señalar que el apartado a) del artículo 14, indica en forma más explícita que el 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) y f) actuales como apartados a) y b) y agregar los siguientes apartados c) y d):

- c) El término “empresa” se aplicará a la realización de cualquier actividad comercial;
- d) 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 ~~de~~ 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

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 de participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con ese establecimiento permanente o centro. 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 de participación 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

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

- 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

~~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 de trabajo, de la manera siguiente:

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

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

- a

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, será 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 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 c), 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 d) 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 e) se refiere únicamente al caso en que una empresa adquiere el uso de instalaciones para almacenar, exponer o entregar sus

propias mercancías. El apartado ~~de~~ 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 ~~de~~ 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 ~~de~~ 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 ~~a)~~ establece que un local 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 de negocios, no deben tratarse como

actividades de ese tipo no puede recibir los beneficios establecidos en el apartado e

po al que pertenezca la sociedad propietaria del local jo, 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 jos de negocios que se dedican a actividades de naturaleza preparatoria o auxiliar. En consecuencia, con arreglo al apartado f) párrafo 4, el hecho de que un local jo de negocios combine algunas de las actividades mencionadas en los apartados a) del párrafo 4 no significa en sí mismo que exista un establecimiento permanente. Mientras que la actividad combinada que se realice en tal local jo 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) 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) la expresión “siempre que la actividad general del local o de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar”.

27.1. El apartado) carece de importancia en el caso en que una empresa mantiene varios locales o de negocios, en el sentido de los apartados) 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 ne

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 jo 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 jo de negocios dedicado exclusivamente a una combinación de

scales 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 o 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) y 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 su cientemente 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 aplica a una

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

ese territorio. La decisión de si en una convención se debe incluir o no

38.4.

podere 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.

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 lial 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 lial constituye una entidad jurídica independiente. Incluso el hecho de que las actividades comerciales realizadas por la sociedad lial estén administradas por la sociedad principal no entraña que la sociedad lial 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 lial tiene un local de negocios. En consecuencia, todo espacio o instalación perteneciente a la lial que esté a disposición de la sociedad principal [...] y que constituya un local 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 0(i))TJ 0 Tw 28.744 0 s 3 y 4 fe pstabj1e, pj1eI

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) 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

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

42.5. Otra cuestión es si se puede decir que las actividades de una em

42.8. Sin embargo, cuando esas funciones son en sí mismas una parte esencial y signi cativa 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 jo 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 n 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) 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,

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.

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”

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

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 in

manentes). En dicho informe se prevé tener en cuenta las transacciones entre

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 2008. ¹⁰ dice: “No se podrán atribuir beneficios a un establecimiento permanente solo porque

¹⁰ 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.

efectuadas mediante comisionistas independientes ni por las actividades de

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

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

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 establecimiento 2(d)3(8o)-3(s g)1(a)-16(s)-7(t-(s -3(s a)6t)-20(i)1(9-7(s)-12(8n c)-16)

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 físicos 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 acceder el banco. En esos casos se ha de entender que las transferencias no se hicieron entre empresas enteramente independientes y, por lo tanto,

15.4. Cuando se transfieren préstamos incobrables, a fin de obtener así

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 ajustar 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 J-0.0275(u)-1210(i)-22(c)-10(i)-2(e)-10(6(o)9(n)6 d)-2(e b)-8(8n)6(e)-9()3 en tand, si bn

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.

la empresa que suministre esos bienes un beneficio cuantificado mediante la aplicación de los principios de independencia. Pero incluso en

— Desde el punto de vista económico, es posible que no existan las deudas y créditos internos, pues si la empresa se financia exclusivamente o fundamentalmente con capital social no se le debe permitir que deduzca intereses que manifestamente 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 refleja 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, se parada 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 be

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 es

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 de niciones 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 de niciones 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 de nición de “cánones” del párrafo 3 del artículo 12 y, en consecuencia, en virtud del párrafo 6 del artículo 7, continú(c)9(n)-9(e p)82(l)-20(-11(a-7(t)-15(á)-2

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

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

cluírse 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 de -6(2(á)-255(3.19e)-2s)-12(a V(n c)-6, 3)9(6m)4(en)15(c

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 accesorio 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 disposi

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 de aplicación 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 gastos 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 específico 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

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.

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 contra

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 comen

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.

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 c) 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 d) "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 socio 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 Sdn

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 la exención misma destacaba el concepto de no sujeta 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) la exención y el resultante abandono de la neutralidad fiscal respecto de la inversión nacional beneficiaría 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, aun que 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

a los ingresos provenientes de nuevas inversiones) 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 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.

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, inter venga simh24(r)-11(a)6(t)-158(enm)4(en)15(t)-3(c)(én c)-6(o)-9(e)-8(d)-23(i)-22

esta disposición de manera más explícita podrán hacerlo en el curso de las negociaciones bilaterales.

13. Las tasas que ya 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 inversión] (TJ 0.0037)-31(l-34(7))Td (a-16(a)-16(s)-8(o d)-(a))(a)-. (e1i)-)-3(1

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

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, cuan

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 jo 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 jo. 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 jo 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”

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 jo”. 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

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 Con

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 alicación. 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 alicación 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.

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 artí cios 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-simul tánea de los bene cios de la sociedad al nivel de la sociedad, y de los dividen dos 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 bene cios de las sucursales

18. La inclusión de una disposición relativa a la tributación de los bene cios 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 bene cios 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 relati vas al impuesto sobre los bene cios de las sucursales en sus acuerdos scales bilaterales. En general, los países en desarrollo no se opusieron al principio de la imposición de los bene cios de las sucursales, aunque no tenían establecido ese impuesto.

19. Algunos miembros, aunque citaron la justi cación de la tributación de los bene cios 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 lial o de una sucursal, adujeron que el principio se debía aplicar lógicamente en todo el texto de la Conven ción. 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 o cina 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-dividen dos” 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 lo dispuesto en el artículo 16 (sobre intereses) y el artículo 11 (sobre dividendos) de la Convención, 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:

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, excep

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 impo

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 scales 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 surgen 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 sean principal

14. Además, los créditos a largo plazo corresponden a inversiones que han de tener una rentabilidad su ciente que justi que 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 scal 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 scal 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 nanciación de los proyectos de desarrollo, en particular en los países en desarrollo, ya que eliminaría los factores scales en las negociaciones sobre los tipos de interés. Algunos miembros de países en desarrollo a rmaron que la nanciación 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 Estaeor ceii(r)-11(d)-(i)-5(a d)-2(e t)c 0 Tw 1.e ins i3-(i)-5(ac)-16(a)-

b) La fórmula empleada ofrece mayor seguridad jurídica y pone los

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 tributos civiles que se adquieren día a día, y sería difícil para muchos países hacer la distinción entre la parte de la renta que representa una renta de capital y la que constituye una amortización, a efectos de gravar solo la primera como renta de los capitales

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)

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 jo-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 jo].

31. Si ambos Estados contratantes, en sus negociaciones bilaterales, acuerdan reservar al Estado de residencia del beneficiario de las rentas el derecho exclusivo de gravar [(e)-2.-30(t23p(s b)132(d)3(o e)4-2(é s)2(e g)-2

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

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.

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

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 la empresa.

4.2. Con sujeción a otras condiciones impuestas en el artículo, la limi

—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 surgen en la disposición pertinente de la Convención modelo de la OCDE. Cabe mencionar los siguientes pasajes del comentario de la

8.4. Como orientación, se dan seguidamente algunas explicaciones para definir el ámbito del artículo 12 en relación con los demás artículos de

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 por la prestación de servicios, algunas veces ocasiona di cultades 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. conocimientos4-7(2(i)6(c)36r)6(e) ue pueden req6 0ao l(d)3(o)8(r)2(a)4(o)s dTJ /41(ow2(o)19(r e("l)-6(a22

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

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

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) y 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, 41(v)8(e)-2(l dl(t)2(o(s r)6(e)-r)-19(i)-6(a u)37)(r)50(,)]TJ e pistrit37(c)-9(r)6(a)-

derechos limitados de reproducir el programa. Esa sería la situación ha

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 sociedad

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

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 permanente en el país fuente si el derecho o bien del cual se deriven los cánones está vinculado efectivamente al establecimiento permanente. 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-

O un centroijo; véase el artículo 14 de la Convención modelo de las Naciones Unidas. 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

Estados contratantes que quieran abordar concretamente la cuestión podrían incluir en sus acuerdos scales 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.

- En algunos países las ganancias de capital no se consideran renta imponible;
- En otros países se gravan las ganancias de capital obtenidas por las empresas, pero no las obtenidas por una persona física fuera del tráfico de una empresa;
- Aun cuando se graven las ganancias de capital obtenidas por una persona física fuera del tráfico de una empresa, a menudo esta imposición se aplica 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} y responde 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 su cientemente 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 conserva 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 su cientes. 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 jo, 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 scales 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 registrar 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.

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

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 impo

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 in

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

betaer2-30(t)-29(i)6(c)-10(i)9(p)-7(s6368(en)(n

a)-26

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 scales 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 scales 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 [(r)-19()3(c)-16(a)-esdt“e aplicambian habi

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 o () 4)28(0.016 Twy3(l)6(e)-11(s (l)44)-228.744 -1.228 Td [(d)-2(en)15(t)-2(e)

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

el servicio. Algunos miembros de países en desarrollo expresaron también su apoyo al criterio del centro jo. 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 jo o de la duración de la estancia en ese país.

4. Como avenencia, el texto de 1980 incluyó tres criterios distintos, que guran en los apartados a) y b) 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 b) que reproduce el único criterio de la Convención modelo de la OCDE, prevé que las rentas podrán gravarse si la persona tiene un centro jo del que dispone de ordinario para realizar sus actividades. Aunque la presencia de un centro jo dé derecho a imponer un gravamen, la cuantía de la

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 aplicara 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 párrafo 1 del artículo 14.

9. El antiguo Grupo de Expertos debatió la relación entre el artículo 14 y el apartado 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(5)(t)-24(i)7-24(i)7-24(ien)15(t)-ién

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 o ciales (artículo

que en él se mencionaba 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 días 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) 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

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 artículo 4

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 di cultades 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 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 parcialmente transparentes presenta dificultades, ya que esas sociedades colectivas no pueden considerarse como residentes de un5 ción de la seg3(s c)-6(o)5(l)6(e)-8(c)-21(t)(l)60deniió-26(n)-7(s)-4(p(t))-1 de s26(f)224(3(s 6d)oe0(i)-3(g)1(9a)-25(r)-6((en)15(t)-2(e)-8(. L)-21(o)11(9a)-25

puestos en el otro Estado a no ser que su presencia comercial en ese otro

- 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 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 pre era 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 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 social 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

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 descanso 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 que 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.

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 descri.

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 (en o)8(7)-20(.p)8(l)6(e)s de p

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 sucursales 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.

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 condi

efectivo y las ganancias posteriores con las acciones adquiridas (es decir,

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

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.

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.

5. Aunque no se de ne 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, gol stas, 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

relación directa o indirecta con las actuaciones o representaciones en un Estado determinado. Las rentas similares que no puedan imputarse a esas

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 de

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 o cial de pensiones que sea parte del régimen de seguridad social de un Estado o de una de sus subdivisiones políticas o administraciones locales.

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 con rman 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 scales 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 fiscal 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

programa o cial 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 ju

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 o cial o un programa privado obliga torio que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contra tante o de una subdivisión política o de una administración local de este se gravarán solo en ese Estado.

11. Algunos países consideran que las pensiones pagadas por un empleo anterior no deben gravarse únicamente en el Estado de residencia del bene cia rio. Varias consideraciones normativas con rman 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 scal 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 recí procas, y en algunos casos representan una salida neta de fondos relativamen te 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 Es tados 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 scales conceda a sus propios residentes en la proporción en que las pensiones y otras remuneraciones análogas estén relacionadas con los ingre sos obtenidos en todo el mundo por el residente del otro Estado. En el párra fo 2 puede agregarse el texto siguiente:

El otro Estado otorgará a un residente del primer Estado las exencio nes, desgravaciones y rebajas que a efectos scales 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 mun diales imponibles en el primer Estado.

13. Podría considerarse que el Estado fuente es el Estado en el que se estable ce 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 trasnacionales 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

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 a cargo de la contribución a la jubilación en el país de origen. Véase el párrafo 2.1.1 del artículo 18 A y el párrafo 2.1.2 del artículo 18 B.

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 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

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,

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

- i) determinar los impuestos que ha de pagar esa persona física en el primer Estado y
- ii) determinar los beneficios de una empresa que puerstra-Tj -023.64 01

43. Al examinar los atributos del empleado, en el párrafo 1 se estipula claramente que, a n de obtener la desgravación en el Estado an trión, 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 an trión. 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 an trión y también a los adscritos en el Estado an trión 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 an trión a n 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 an trión.

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 an trión. La cláusula cubre a las personas físicas que llegan al Estado an trión desde un tercer Estado, ya que solo se limita a las personas que no eran residentes en el país an trión 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 an trión 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 an trión. Podría

sostenerse que, si una persona trabaja en el Estado an trión por un plazo su cientemente 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 an triones restringen ya la desgravación de las aportaciones a planes de pensiones extranjeros a los casos en que las personas físicas están presen tes con carácter temporal.

48. Además, la inclusión de un plazo puede ser útil para prevenir la posibilidad del abuso señalada en el párrafo 45 sEpraus negociaciones bilaterales, los países acaso consideren apropiado incluir un límite del tiempo durante el cual el empleado pueda prestar servicios en el Estado an trión, después del cual dejaría de ser aplicable la desgravación previs ta 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 scales en el Estado de origen. La fórmula "reconocido a efectos scales" se de ne con mayor precisión en el apartado 2 de la cláusula sugerida. La fórmula "realizadas por o en nombre de" debe aplicarse a las aportaciones rea lizadas directamente por la persona física así como a las efectuadas en bene cio de ella por un empleado u otra parte (por ejemplo, un eónyu ge). Si bien el párrafo 4 del artículo 24 estipula que las aportaciones del empleador a un fondo de pensiones residente del otro Estado con tratan te son deducibles en las mismas condiciones que las aportaciones a un fondo de pensiones residente, esa cláusula quizá no sea su ciente para garantizar el a su zert árrafo 4 deTb50())aen15(a)-3(c)-10(i)68(c)-66(e)-11(s)(e

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

na el plan de pensiones de la sociedad para sus empleados y el nuevo

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 gravará 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 impuestos. 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) se refiere al 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

60. El apartado 2) 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) 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 em

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

ro, ha aumentado la importancia y el alcance del artículo 19. Según el

sión incluida en el ámbito del párrafo 2 o como remuneración salarial 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

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 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 11(a)6(n)15((n)6(o o)1(b)2.868 Td (2)T

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

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 deducciones 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

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

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;

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 de gravedad 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 jo] 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 jo]. 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 ente. Esto concuerda con

-

soye. E3(l E)-1312()-cisto coae1(-)9(ue)-11(s)ao permanente de una

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 a veces quieren 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

que se(r) y u(b)ci(r)-11coe
]s

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 artificio 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(i)3(er) -

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 prefieren 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 (a) - (d) - (r) - (á) - (n) - (s) - (p) - (i) - (r) - (e) - (u) - (23)

-

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

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 scales. 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 scales 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 scales 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 scales puede incluir disposiciones que autoricen la concesión del incentivo solo si el contribuyente puede demostrar, a satisfacción del socio, que,

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

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 in el prto3(o)6(p)2(t-)2(o d55)-10 T* [(e)Tw T* [(d)-2(e a)-2(d)6-1.673 TD [(5)-71(s p)-2

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 inutiles. 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

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) se reduce al del caso) 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) puede resolverse si el mismo elemento de renta está sujeto a la responsabilidad fiscal plena de dos Estados pero en diferentes momentos 0.3 -1e 8.981 ce20(f1(s

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 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 de] (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 contratante. 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 artículos, 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.

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.

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 jo] 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 jo] (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 jo] 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 jo] 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 jo] (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 jo 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 contenido del caso) 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

la -16(s q)6(en)]5(t)-25(a)-27(s q)5(u)-1(e s)-98e -1(g)-29(ú)-23(n e)-6(a C)-18(c

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%.

	Caso)	Caso 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>
Toto		

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.

	Casd)	Casdi)
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

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

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

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 desgra

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

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 imponible, 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.

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 locales, otras deducciones de la renta total o de determinados elementos de renta para determinar el ingreso imponible. Un ejemplo numérico ilustrará el problema:

a	Renta interna (bruta, menos gastos autorizados) . . .	100
b	Renta procedente del otro Estado (bruta, menos gastos autorizados)	100
c	Renta total	200
d	Deducciones previstas por la legislación del Estado de residencia de otros gastos no relacionados con ninguno de los elementos de renta mencionados) en b como primas de seguros o donaciones a instituciones de beneficencia	-20
e	Renta "neta"	180
f	Deducciones personales y familiares	-30
g	Renta imponible	150

La cuestión que se plantea es determinar qué cuantía debe quedar exenta de impuesto, por ejemplo:

- 100 (renglón ~~b~~) lo que deja un importe imponible de 50;
- 90 (mitad del renglón ~~e~~, de conformidad con la proporción existente entre el renglón b y el renglón ~~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 ~~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 scales 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, pre eran 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 como la obtenidtrdme le principastaa p, de7ermadaciaCDdmducci11s coomoreid0ai8(t c-a

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 ~~siempre~~ 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 (précomptes) 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 pre ere 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

50. Esas disposiciones evitan e cazmente 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 lial, 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 prefieren 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 lial 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 lial, 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,

c) Asimilación a una participación en una sociedad nacional

Los dividendos que la sociedad principal obtiene de su sociedad extranjera se someten en el Estado de la sociedad principal al mismo régimen fiscal que los dividendos procedentes de una sociedad 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 (de duración 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 sociedad 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) imponible son percibidos por personas (por ejemplo, mar4ee.Tps elitta(p)ptor

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 suplen, 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 de 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;

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 gravan 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.

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

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.

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

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 resaltar 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.

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 residan en su territorio el mismo trato que dé a sus nacionales residentes, pero se compromete a concederles el mismo trato del que se benefician 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

las personas físicas al amparo del párrafo 1. Este resultado se obtiene por conducto de la definición del término “nacionales” en el apartado 1 del párrafo 1 del artículo 3.

17.

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

sus ingresos con fines scales si forman parte de un grupo de sociedades

30.

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 gravan 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 .015 Tw 0.937(c)-21(t)-5 Tw p4nár rarir4(s)9ness 085 Tw 0 23(i)-6(a)

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 de dar 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 diferencias 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

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 im

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 o metas.

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 Scg0

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 en su posición con varias razones. La finalidad de esos regímenes especiales es evitar la doble tributación económica de los dividendos, y corresponde

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 define 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

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

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 scales, 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.

i el

r0

Td

(-)Tj

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, 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 beneficio fuese gravado en esos países. Después de un prolongado debate, el Grupo estimó que las circunstancias especiales mencionadas supranacionalmente 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

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

Párrafo 6

8. Dado que este párrafo reproduce el párrafo 6 del artículo 24 de-la Con

-

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 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 párrafo 9 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*) para 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

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

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 con rma 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

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

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 normal

interna, o, por el otro lado, haciendo que las autoridades competentes inicien conversaciones, pero sin que lleguen a un acuerdo de nitivo a no

de ese Estado. El principio general reconocido en los tratados scales 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 scales. 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 términos de la Convención negociados

aceptarían que ese cambio de circunstancias es tan importante que permitiría a la autoridad competente abandonar el procedimiento. En algunos casos la di cultad puede ser solo temporal, por ejemplo, mientras se promulga la legislación que introduce las recti caciones, y en tal caso el procedimiento debería suspenderse más que darse por terminado. Las dos autoridades competentes deberán examinar la di cultad y su posi ble efecto en el procedimiento de acuerdo mutuo. Habrá también situa ciones en las que una decisión que sea total o parcialmente favorable al contribuyente sea vinculante y deba ser aplicada por una de las autorida des 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 justifi cado el recurso a la legislación interna para no aplicar un acuerdo alcanzado en el contexto del procedimiento de acuer do mutuo. La obligación de aplicar esos acuerdos se recoge inequívoca mente en la última oración del párrafo 2, y los impedimentos a la apli cación ya existentes deberán incluirse, en general, en los términos del mismo acuerdo. Como los acuerdos scales se negocian en un contexto de cambio de la legislación interna que algunas veces es difícil de pre ver, 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 modi quen 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 obli gaciones basadas en la buena fe exigen que se noti que lo antes posible, y

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 autoridades competentes so

cripción. Es posible que en situaciones extremas un Estado contratante pre era 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 de nitivas”. Los Estados contratantes pueden convenir libremente las disposiciones oportunas para eliminar esos obstáculos. En lo que se re ere a la aplicación práctica del procedimiento, se recomienda; en general, que las administraciones scales 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 bene cios como consecuencia de ajustes en la jación de los precios de transferencia (aplicación de los párrafos 1 y 2 del artículo 9) y las di cultades que entrañaba la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo a esas situaciones:

- a) Las autoridades scales deben noti car a los contribuyentes lo antes posible su intención de efectuar un ajuste en la jación de precios de transferencia (y cuando la fecha de esa noti cación sea importante, deben velar por que se haga una noti cación o cial lo antes posible), pues es particularmente útil velar por que haya un contacto lo más amplio posible entre el sco y los contribu yentes de la misma jurisdicción y, en el plano transfronterizo, entre las empresas asociadas y las autoridades scales interesadas respecto de todos los asuntos pertinentes.
- b) Las autoridades competentes deben comunicarse entre sí respecto de estos asuntos de la manera más exible 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 e caces para resolver los problemas pertinentes. Se debe propiciar el recurso a las disposiciones del artículo 26 sobre el intercambio de información a n 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 jación 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 equili

de una autoridad competente concreta para evitar divergencias o con tradiciones 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 sujeta a

- 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 específica 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 con reserva 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} para 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 (d)-16((en p)-2(a)-en)15(t)-22u2314ota1 adopte acerca de

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 mismo del artículo 10.093 Tw T*zonea Csonforcaudacito estar

considerar para resolver esta cuestión sería que la mayor de esas cifras se mantuviera en deicomiso, 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 su ciente 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

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. Hábrá Estados contratantes cuyo derecho interno impida que el convenio

acordado, abordarán su cientemente 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 com puesta por ellas mismas o sus representantes” se añadieron en 1999 después

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

afectaran a esas cuestiones quizá no pudieran resolverse. El arbitraje de las

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 o jur

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 notificado 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

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 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 ^{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 .

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 scales) 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 difiere 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).

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 nancieros pertinentes de la persona o personas implicadas en las transacciones o actividades en cuestión;
- una descripción de los años scales 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 scal, se ha recibido una liquidación scal, se ha formulado una apelación o se ha incoado un litigio; y
- una referencia a las disposiciones pertinentes del acuerdo seal aplicable y el análisis que con rme 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.

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 con saltará 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 contrario 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 facilitarse (l) 6 (i) 7 (8) -15(a) -25(r) -2 (l) p) 11 (r) 4 (o) -8 (c) -9 (e) -11 (s) -8 (o) d) -2 (e) c) -6 (o))

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 e caz, 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 de nitivo 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 [TJ204 Tw 1(p)-8(o)-3(s)2(i)]TJ 0 Tw 28.744 0 Td (-)Tj -C

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 -en como condición que el contribuyente que acuda a este recurso les presente la información pertinente necesaria

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

pos de1lda3-20(z)-21(a u)-2(37(d)-2(d)3r m)ble -ribrao4-25-2(l c)-6(o)9(n)15(t)-24

41. Se reconoce que, con respecto a algunos países, el proceso de acuerdo

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 fe 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 concluidas 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 Acuer-

—

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

nal. Antes de transcurrido un mes después de que todos los árbitros hayan sido nombrados en la forma prevista en el párrafo 5 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 Tripartición, 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].*

* 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 pagarán en la cuantía de [cuantía que deberá determinarse de manera bilateral] al día, sujeta a modificación por las autoridades competentes.

— [Se 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...]

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 ier

-
54 -1.16 Td [(c)-1
-0.013 Tw22* [(p)
pe s(s)-8(en)7(e)
en, a quotoridac

10. Normas sobre el procedimiento y la presentación de pruebas
Con sujeción al presente acuerdo y al Mandato, los árbitros deberán

— 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.

- d) 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 Tratados⁵⁴. 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 de nitiva

La decisión arbitral será de nitiva, [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,

que los tribunales o tribunales administrativos internos de los Estados contratantes no han dictado ningún fallo sobre esas cuestiones.

7.

11.

16. El párrafo 9 del modelo de acuerdo estipula que el nombramiento de los árbitros puede aplazarse cuando ambas autoridades competentes

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

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 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 noti 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 comi1(a)-25(r l)-6cofoent5(r)-20(i)6(o(c)du3a

-recibida

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 com

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 solici

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 e caz de información.

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 scal 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 signi cados similares o incluso idénticos. Es decir, se entiende que el término “necesaria” no signi ca “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 rijan 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 e caz de información. En aras de la conformidad con la terminología utilizada por la OCDE, el Comité decidió adoptar la expresión “pre

9. La obligación impuesta en virtud del párrafo 1 entraña un intercambio 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

- 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 a rma 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

soluta. 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

-

r)-2)-8(c)-tsttN, lenmgbe, a su a-2(e t)9(e2-8(c)-1-18(i)27(l)7(o)5(, p)3(s e10(i)6(ó)9(n d)-2(e)-2(8(

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 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 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 del párrafo 3.

16.3. La finalidad del apartado 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 que contenga el artículo 26. Deberá indicar asimismo los efectos que probablemente tendrá esa posición en su capacidad de atender a un intercambio 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 benéficos 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 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 del párrafo 3, deberá comunicar prontamente ese cambio al otro Estado contratante.

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.

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.

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 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 soportar 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 carácter de secreto de acuerdo con el artículo 7(1)

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 nanciera, 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 nanciera 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 secreta 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 nanciera.

23. El apartado ~~a~~ 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 (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 sujeta 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 con gure 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 n de excluir la posibilidad de que se interprete que un acuerdo impone el requisito de la doble incriminación, se podría añadir el siguiente pnp.2()9(s2s2s2s2s2s2(o)8(m)4(o r)6(e r)6 E25(r)- Tw 3* [(e)-8(l a)-2(c)-21(t)-240u5ale rl ie io T*re r(m)4(o r)6(e r)6(e r)6-2(l i,

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 nacional 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 intereses nacionales.

26.3. Para muchos países, el párrafo 4, sumado a su legislación interna, es base

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 ademá TJ -0.01141 rpedime(a)-269(c)-to, el po 3 en la

formación solicitada sea un banco, una institución financiera, un agente, un beneficiario 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 ~~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 ~~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, beneficiario 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 e intercambio 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 ~~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, beneficiario 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 empresa Y, y ambas empresas se han constituido con arreglo a las leyes del

- 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

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.

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 otro. A continuación se enumeran diversos aspectos a los que deberían prestar atención las autoridades competentes al elaborar una estruc

En ese contexto, por "país transmisor" se entiende el país que transmite la información, y por "país receptor", el país que la recibe.

— Constitución o disolución de un deicomiso en el país transmisor por residentes del país receptor;

—

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 intervienen 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 capacidad 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

a)

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 que daría probablemente con lugar 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 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 incluir 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 (v)8(8d6(s)-93-6(o)-3(sn)1(d)-2(e l)-6(a)-16 (vác) (e)-9(t)-2(en)15(t)-2(e)-11(s)3(")1())23(.) r paas y di er per(e)-9s4(a d)-2r par5(e)

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 scales 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 directamen

- 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 ar

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 respon

promueva debidamente la observancia de las disposiciones del acuerdo

- 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.

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. Una 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 con

— Si debe establecerse un monto mínimo por debajo del cual no se prestará asistencia.

Párrafo 2

10. El párrafo 2 de este artículo aplica el término “crédito fiscal” a los impuestos del artículo. La disposición 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 consigna en el párrafo 1.

11. Algunos Estados contratantes tal vez pretenden 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 disposición una lista detallada de esos impuestos. Los Estados que deseen proceder de esta

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

dos quizá deseen permitir la asistencia para la recaudación cuando se pueda recaudar un crédito scal 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 scal de un Estado contratante sea ejecutable con arreglo a las leyes de ese Estado y sea adeudado por una persona que en

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 pala

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 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.

El artículo 28 de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre 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

a)

Artículos 29 y 30

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. Per consi